



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

STANOVENÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ PODLE POMŮCEK

INCOME TAX DETERMINATION ACCORDING TO MATERIALS AND INFORMATION

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Daniel Svoboda

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Student: **Bc. Daniel Svoboda**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.**
Akademický rok: 2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Stanovení daně z příjmů podle pomůcek

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu ve světle aktuální judikatury

Vlastní návrhy řešení: sestavení metodického postupu stanovení daně pomůckami s následnou aplikací u konkrétních subjektů

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je sestavení metodického postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek s ohledem na aktuální judikaturu a následně jeho aplikace u konkrétních subjektů.

Základní literární prameny:

BURDA, Zdeněk. Stanovení daně podle pomůcek. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-807-3575-137.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2015. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-695-2.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. [Sbirka.nssoud.cz](http://sbirka.nssoud.cz) [online]. © 2017. Dostupný také z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/aktualni-vydani>. ISSN: 2533-7416

PELC, Vladimír A Petr PELECH. Daně z příjmů s komentářem. Praha: ANAG, 2015.

ISBN 978-80-7263-943-4.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na postup správce daně při nesplnění předepsaných povinností kladených na daňový subjekt při dokazování a následný přechod na stanovení daně podle pomůcek. V úvodní části jsou definovány základní teoretické pojmy týkající se správy daní a způsobu stanovení daně. Následně je provedena analýza aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu zaměřená na problematiku stanovení daně podle pomůcek. Výsledkem je pak sestavení návrhu metodického postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek a jeho aplikace na modelových příkladech.

Abstract

This diploma thesis is focused on the procedure of the tax administrator in case of non-fulfillment of the prescribed duties imposed on the taxpayer during the proving and the subsequent transition to the tax determination according to instruments. The introductory part defines the basic theoretical concepts of tax administration and the way in which tax is determined. The analytical part is devoted to the current jurisprudence of the Supreme Administrative Court focused on the issue of tax determination according to instruments. The result is a proposal of the methodical procedure of the tax administrator for tax assessment according to instruments is compiled, which is subsequently applied on model examples.

Klíčová slova

daňový řád, daňový subjekt, správce daně, stanovení daně dokazováním, pomůcky, judikatura Nejvyššího správního soudu

Key words

Tax Code, Taxpayer, Tax Administrator, Tax Determination According to Evidence, Tax Determination According to Instruments, Case law of the Supreme Administrative Court

Bibliografická citace

SVOBODA, D. *Stanovení daně z příjmů podle pomůcek*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 102 s. Vedoucí diplomové práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 11. května 2017

.....

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu diplomové práce JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za cenné rady a ochotu při zpracovávání předmětné diplomové práce. Dále bych velmi rád poděkoval za přínosné konzultace a vstřícnost Ing. Liboru Mitáčkovi a kolegům v práci. V neposlední řadě také velké děkuji patří mé rodině, přítelkyni Hance a přátelům za podporu, a to nejen v průběhu studia.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE.....	12
METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	14
1.1 Právní rámec.....	14
1.2 Vymezení základních pojmů a zásad správy daní.....	16
1.2.1 Daňový řád.....	16
1.2.2 Působnost daňového řádu	18
1.2.3 Obecné principy správy daní	19
1.2.4 Správa daní a její cíl.....	20
1.2.5 Předmět správy daní.....	21
1.2.6 Základní zásady správy daní.....	23
1.3 Řízení a další postupy při správě daní.....	26
1.4 Dokazování a důkazní prostředky	31
1.5 Pomůcky a sjednání daně	34
1.5.1 Případy využití stanovení daně pomůckami	37
1.6 Prokazování původu majetku.....	38
1.6.1 „Standardní“ pomůcky dle ust. § 98 DŘ.....	38
1.6.2 Pomůcky stanovené zvláštním způsobem dle ust. § 38za ZDP	38
1.7 Obrana proti pomůckám.....	39
2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU VE SVĚTLE AKUÁLNÍ JUDIKATURY	42
2.1 Význam správního soudnictví a judikatury.....	42
2.2 Preference dokazování	43
2.3 Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.....	45
2.3.1 Nesplnění zákonných povinností	45
2.3.2 Nemožnost stanovit daň dokazováním	46
2.3.3 Dostatečná spolehlivost	47
2.4 Pojem „pomůcky“ a pravidla jejich výběru	48
2.5 Výhody pro daňový subjekt	51

2.6	Seznámení s konstrukcí pomůcek	53
2.7	Výhrady proti stanovení daně	54
2.8	Stanovení algoritmu či pravidla	55
3	NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU STANOVENÍ DANĚ PODLE POMŮCEK.....	56
3.1	Seřazení kroků postupu	56
3.2	I. část – Splnění zákonných předpokladů.....	57
3.3	II. část – Konstrukce pomůcek.....	58
3.4	III. část – Přihlédnutí k výhodám pro daňový subjekt	59
3.5	IV. část – Seznámení daňového subjektu.....	60
3.6	V. část – Náležitosti rozhodnutí	60
4	APLIKACE METODICKÉHO POSTUPU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH	61
4.1	Daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky	61
4.1.1	Stručný skutkový stav	61
4.1.2	Aplikace postupu	62
4.1.3	Komentář	65
4.2	Správce daně znevěrohodnil evidenci jako celek.....	65
4.2.1	Stručný skutkový stav	65
4.2.2	Aplikace postupu	66
4.2.3	Komentář	75
4.3	Správce daně vyloučí „velké množství“ výdajů.....	76
4.3.1	Stručný skutkový stav	76
4.3.2	Aplikace postupu	79
4.3.3	Komentář	84
4.4	Shrnutí	85
	ZÁVĚR	88
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	91
	SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK.....	100
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	101
	SEZNAM PŘÍLOH.....	102

ÚVOD

Diplomová práce se zabývá institutem stanovení daně podle pomůcek ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DŘ“). Jedná se o krajní způsob stanovení daně, ke kterému správce daně obecně přistupuje až při zpochybnění účetnictví či jiné evidence daňového subjektu v takové míře, že již není možno stanovit daň dokazováním, tj. podle daňovým subjektem předložených důkazních prostředků.

V takovém případě správce daně, více či méně kvalifikovaně, daň odhadne – za použití pomůcek. Takový odhad pak ne vždy koresponduje s reálnou situací daňového subjektu.

Práce se zabývá situacemi, za kterých je možno uvažovat o stanovení daně pomůckami, definováním samotného pojmu „pomůcky“ a taktéž i nároky na jejich přesnost a kvalitu.

Stanovení daně podle pomůcek je do jisté míry způsobem kontumačním, neboť správce daně je při tomto postupu oprávněn stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. To může být nepříjemným procesem vedoucím k daňové povinnosti s velmi negativními ekonomickými dopady na daňový subjekt. V některých případech vedoucím až k jeho samotnému ekonomickému zániku.¹ V důsledku neunesení důkazního břemene a stanovením daně podle pomůcek navíc existuje pouze omezená možnost, jak se proti takto stanovené dani bránit.

Právě na základě těchto skutečností vyplynulo autorovo rozhodnutí zaměřit se na tuto specifickou problematiku stanovování daně pomůckami, Ekonomické hrozby pro podnikatelský subjekt tedy nečíhají jen v tvrdé konkurenci mezi podnikatelskými subjekty a poptávce zákazníků, ale i ze strany požadavků vyžadovaných orgánem veřejné moci, jejichž nenaplnění (např. neunesení důkazního břemene při daňové kontrole) může mít v důsledku zásadní dopad do finančních toků subjektu.

Další rozhodnou skutečností pro zpracování je i praktická zkušenost s tímto institutem a jeho aktuálnost v kontextu tzv. zákona o prokazování majetku. Předmětným zákonem byl novelizován zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „ZDP“), do kterého byla přidána pravomoc správce daně vyzvat daňový subjektu k prokázání majetku.

¹ BURDA, Z. *Stanovení daně podle pomůcek*, str. 10.

Při nesplnění takové výzvy daňovým subjektem je správce daně oprávnění stanovit daň podle pomůcek.

Nutno také uvést, že k uvedené problematice není k nalezení mnoho literatury zabývající se tématem komplexně. Výjimkou a cenným pomocníkem tak byla kniha od Z. BURDY, *Stanovení daně podle pomůcek*.

Tato práce tak vychází zejména z ustanovení daňového řádu a komentářů k předmětnému zákonu. Dále byla stěžejním zdrojem judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) a osobní konzultace s pracovníky finanční správy zabývající se danou problematikou.

CÍLE PRÁCE

Cílem diplomové práce je navržení metodického postupu správce daně při stanovení daně z příjmů podle pomůcek vyplývající ze zákonné úpravy a aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu.

Nezbytným předpokladem a souvisejícím dílčím cílem dané diplomové práce je tudíž seznámení s legislativou upravující stanovení daně podle pomůcek a uvedení vybraného institutu pro stanovení daně do širšího kontextu.

Dále pak v souladu se studijním oborem Účetnictví a finanční řízení podniku je věnována pozornost ekonomickým dopadům na daňový subjekt při neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, či nesplnění jiné výzvy správce daně požadované podle daňového řádu.

Zdůraznění, že je na místě orientovat se i v procesně právním předpisu týkající se daňového práva je tedy také dalším dílčím cílem následujícího textu.

Práce je rozdělena do čtyř částí následovně:

V **první části** je položen teoreticko-právní základ problematiky, který uvádí stanovení daně podle pomůcek do širších souvislostí.

Druhá část je věnována analýze aktuální judikatury NSS, která je z pohledu rozhodování orgánů veřejné moci směrodatná.

Ve **třetí části** práce je na základě poznatků uvedených v předcházejících částech vytvořen návrh postupu správce daně pro samotné stanovení daně podle pomůcek, jehož aplikaci na modelové situace a následnému shrnutí základních rozdílů se věnuje **čtvrtá část**.

METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Při zpracovávání diplomové práce byly využity následující metody:

V teoretické části práce je při interpretaci základních pojmů využito **metody abstrakce**, tj. metody oddělující nedůležitá či méně důležitá fakta od těch důležitých.² Dle této metody jsou uváděny pouze oblasti a pojmy směřující k naplnění cíle práce.

Metody analýzy, jejímž hlavním znakem je myšlenkové rozložení zkoumaného jevu na dílčí složky, které se stávají předmětem dalšího bádání, je využito v části zabývající se aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu. Cílem analýzy je rozlišit ve složité problematice jednotlivé dílčí části, vytyčit podmínky vzniku a oddělit podstatné od nepodstatného.³

S využitím **metody komparace** je dále v analytické části práce srovnávána právní úprava se související judikaturou. Při komparaci jsou porovnávány shodné a rozdílné stránky jevů či vlastností.⁴

V praktické části práce a závěru je využito **metod syntézy a dedukce**. Při syntéze jsou jednotlivé části spojeny v celek a sledovány vzájemné souvislosti mezi nimi. Jedná se o opačný proces analýzy umožňující formulovat závěry na základě výchozích zjištění.⁵ Metody dedukce je využito při aplikaci teoretických závěrů na konkrétní situace.⁶

Za pomoci posledních dvou jmenovaných metod je zpracován **návrh metodického postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek**, který je **aplikován na modelových příkladech**.

² POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena. Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*, str. 47.

³ ŠIROKÝ, J. a kolektiv. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*, str. 31.

⁴ Tamtéž, str. 32-33.

⁵ POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena. Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*, str. 48.

⁶ Tamtéž, str. 49.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Na následujících řádcích teoretické části se práce zabývá zasazením pojmů „stanovení daně podle pomůcek“ do kontextu se základními pojmy správy daní a způsoby stanovení daně. Pozornost je proto nejprve věnována stručnému právnímu rámci, který definuje jednotlivé zákonné normy, ze kterých je dále vycházeno.

1.1 Právní rámec

Právo rozlišujeme na právo soukromé, jež je založeno na rovných vztazích mezi zúčastněnými subjekty a právo veřejné, které je naopak charakterizováno vztahy nadřízenosti a podřízenosti. Veřejná moc je pak taková, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů. Takový subjekt, o jehož právech a povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není s tímto orgánem v rovném postavení, neboť obsah rozhodnutí orgánu není dán na vůli subjektu. Pomyslná hranice veřejné moci končí tam, kde začíná moc soukromá.⁷

Právě do práva veřejného patří právo daňové obsahující právní normy, které upravují vztahy mezi státem jako nositelem státní moci a občany a jinými právními subjekty působícími v rámci tzv. občanské společnosti, podřízenými státu.⁸

Jednotlivé právní normy (obecně závazné předpisy, obyčeje, zvyklosti, precedenty) jsou ve formálním smyslu pramen práva. Materiálním pramenem práva jsou nepsané skutečnosti určující vznik a obsah práva. Můžou jím být např. sociální poměry či tradice.⁹

Pramenem práva na území České republiky jsou obecně závazné právní předpisy. S nejvyšším stupněm právní síly jsou ústavní zákony, mezi něž patří i Ústava¹⁰ a Listina základních práv¹¹ a dohromady tvořící ústavní pořádek České republiky.¹²

⁷ ÚSTAVNÍ SOUD. Usnesení Ústavního soudu ČR, sp. zn. II. ÚS 86/95. ussoud.cz [online].

⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 3.

⁹ Tamtéž, str. 4.

¹⁰ Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.

¹¹ Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 4.

V daňovém právu mají dále význam zákony, které upravují jednotlivé daně a správu daní. Nařízení vlády a vyhlášky slouží jako prováděcí předpisy, jimiž jsou zákony uskutečňovány. Nemohou okruh práv a povinností ani okruh právních sankcí stanovených zákonem rozšiřovat.¹³

Přednost před daňovým zákonem mají mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která je zakotvena v Ústavě České republiky. Podle čl. 10 Ústavy jsou součástí právního řádu vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.¹⁴

Vstupem České republiky do Evropské unie¹⁵ se stalo závazným také právo Evropské unie, včetně práva Evropských společenství, neboť dle článku 1 odst. 2 Ústavy je zakotven princip dodržování závazků vyplývajících pro Českou republiku z mezinárodního práva. Podle článku 10a Ústavy mohou být některé pravomoci vnitrostátních orgánů přeneseny na orgány nadnárodní. Přednost komunitárního práva před kterýmkoliv pramenem práva vnitrostátním přiznává i judikatura Evropského soudního dvora.

V souvislosti s judikaturou Evropského soudního dvora je nutno také poukázat na judikaturu zdejších soudů. Zejména na judikaturu Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, neboť v určitém ohledu je totiž fakticky pramenem práva. Zobecněnými pravidly chování vyvoditelnými z jejich rozhodovací činnosti v konkrétních případech signalizuje, jak mají být vykládány a aplikovány psané prameny práva či nepsané principy, zásady nebo jiná právní pravidla. Formálně vzato judikatura právo nevytváří, ale říká, jak má být vykládáno (je nalézán správný obsah práva).¹⁶

Z tohoto důvodu bude judikatuře Nejvyššího správního soudu dále věnována analytická část této práce.

¹³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 5.

¹⁴ Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů, čl. 10.

¹⁵ Tj. dnem 1. 5. 2004.

¹⁶ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, sp. zn. č. j. 7 Afs 14/2010-104. *nssoud.cz* [online].

U daňového práva dále rozlišujeme **hmotně právní normy**, které upravují jednotlivé daně a **normy procesně právní**, jejímž prostřednictvím jsou hmotně právní normy uplatňovány. Procesní daňové právo tedy v obecné rovině upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jehož základním pramenem je od 1. 1. 2011 daňový řád.¹⁷

Dále pak za účelem sjednocení správní praxe jsou vydávány pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství. Ačkoliv tyto pokyny nepatří mezi obecně závazné právní předpisy, jsou důležitým předpisem, neboť správní orgány jsou povinny se jimi řídit ve své správní praxi. Pouze s výjimkou, že by taková praxe byla v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.¹⁸

1.2 Vymezení základních pojmů a zásad správy daní

Komplexní úpravou daňového procesu představuje daňový řád. Z tohoto důvodu bude dále ve stručnosti představen.

1.2.1 Daňový řád

Od 1. 1. 2011 daňový řád nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Cílem této nové právní úpravy byla transparentnější a jednoznačnější úprava postupů při správě daní, snížení administrativní zátěže a větší využití elektronické podpory při správě daní a komunikaci s daňovými subjekty.¹⁹

Nová právní úprava byla do jisté míry také reakce i na myšlenky obsažené v judikatuře NSS, nicméně mnohé instituty ZSDP byly převzaty.²⁰ Konkrétně na základních principech a způsobech využití pomůcek se mnoho nemění.²¹ Je tak možno při analýze judikatury vycházet i z judikatury soudů zabývajících se pomůckami podle úpravy ZSDP.

¹⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 6.

¹⁸ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 9 Afs 71/2009-55. *nssoud.cz* [online].

¹⁹ KRATOCHVÍL, J. a A. ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem*, str. 18.

²⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str.

²¹ BURDA, Z. *Stanovení daně podle pomůcek*, str. 93.

Struktura daňového řádu

Daňový řád je strukturován do šesti částí, které se dále člení na hlavy, díly a oddíly.²²

1) **Úvodní ustanovení** (§ 1 až 9) - obsahuje předmět a účel úpravy a základní zásady správy daní. Obsahují interpretační pravidla pro výklad následujících ustanovení.²³

2) **Obecná část o správě daní** (§ 10 až 124a) – obsahuje ustanovení použitelná pro různá dílčí řízení při správě daní. Obecná část platí, pokud ve Zvláštní části není upraveno jinak.

Dělí se do sedmi hlav:

- Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní,
- Lhůty,
- Doručování,
- Ochrana poskytování informací,
- Dokumentace,
- Řízení a další postupy,
- Opravné a dozorčí prostředky.

3) **Zvláštní část o správě daní** (§ 125 až 245) - obsahuje speciální ustanovení o jednotlivých typech řízení a daňového řízení.

Zvláštní část se dělí na sedm hlav následovně:

- Registrační řízení,
- Řízení o závazném posouzení,
- Daňové řízení,
- Nálezací řízení,
- Placení daní,
- Správa daně vybírané srážkou,
- Právní nástupnictví a vztah k insolvenční.

²² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p.

²³ IMRÝŠKOVÁ, H. *Daňový řád*. Kurz. Pozlovice: GFŘ, 16. 1. 2017.

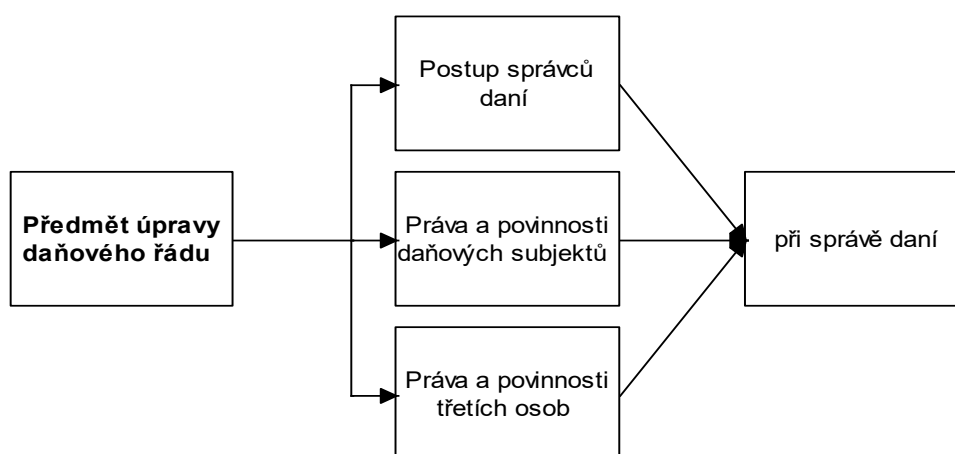
- 4) **Následky porušení povinností při správě daní** (§ 246 až 254a) – obsahuje úplný výčet sankcí ukládaných při správě daní
- 5) **Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná** (§ 255 až 265)
- 6) **Účinnost** (§ 266) – obsahuje ustanovení o nabytí účinnosti dnem 1. 1. 2011

Z výše uvedeného je možno konstatovat, že daňový řád je koncipován tak, že jednotlivé fáze správy daní od registrace přes vyměření daně až po její placení a vymáhání, a nakonec ukončení činnosti jsou obsaženy ve třetí části. Základní pojmy a obecná ustanovení k jednotlivým fázím správy daní jsou obsaženy v části první a druhé daňového řádu.²⁴

1.2.2 Působnost daňového řádu

Působnost je vlastnost právní normy, na jejímž základě získáváme představu o konkrétním rozsahu dané normy. Rozlišujeme působnost věcnou, osobní, místní a časovou, tj. kdo, kde a kdy se bude pravidly řídit.²⁵

Věcná i osobní působnost vyplývá z ust. § 1 odst. 1 DŘ, který upravuje **procesní pravidla** zahrnující postup správců daně, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají **při správě daní** (viz Obrázek 1: Předmět úpravy daňového řádu).



Obrázek 1: Předmět úpravy daňového řádu²⁶

²⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 10

²⁵ Tamtéž, str. 12.

Správcem daně je podle ust. § 10 DŘ správní orgán nebo jiný státní orgán (dále také „orgán veřejné moci“), kterému je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní.

Daňovým subjektem je podle ust. § 20 DŘ osoba, kterou označuje zákona za daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně. **Třetí osobou** se ve smyslu ust. § 22 DŘ rozumí osoba jiná než daňový subjekt, pokud má při správě daní práva a povinnosti. Daňový subjekt a třetí osoba jsou dle ust. § 5 odst. 3 DŘ společně považovány za **osoby zúčastněné na správě daní**.

Místní působností se rozumí platnost daňového řádu na území České republiky. Časová působnost znamená, že je platný dnem 3. 9. 2009 vyhlášením ve Sbírce zákonů a účinný je dle posledního ust. § 266 DŘ ode dne 1. 1. 2011.

1.2.3 Obecné principy správy daní

Jak již bylo uvedeno v právním rámci, daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.²⁷ Proto povinnosti ukládané v daňové oblasti musí mít oporu v právní normě a daňovým subjektům musí být zachována jejich základní práva a svobody.

Je tudíž vhodné před pokračováním v jednotlivých zásadách a postupech při správě daní definovaných v daňovém řádu vymezit ještě vztahy daňového řádu k jiným předpisům.

1) Vztah mezi daňovým řádem a jiným daňovým zákonem

Upravuje-li jiný zákon správu daní jinak, má přednost daňový zákon před použitím daňového řádu.²⁸

2) Vztah mezi daňovým řádem a správním řádem

Tento vztah je upraven v ust. § 262 DŘ, ve kterém se uvádí, že při správě daní se správní řád nepoužije. Z toho vyplývá, že jako procesním předpisem při správě daní se použije daňový řád.²⁹

²⁶ Vlastní zpracování dle údajů získaných z: IMRÝŠKOVÁ, H. *Daňový řád*. Kurz. Pozlovice: GŘ, 16. 1. 2017.

²⁷ Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod České republiky, ve znění p. p., čl. 11 odst. 5.

²⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., § 4.

²⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 13.

3) Vztah mezi daňovým řádem a mezinárodní smlouvou

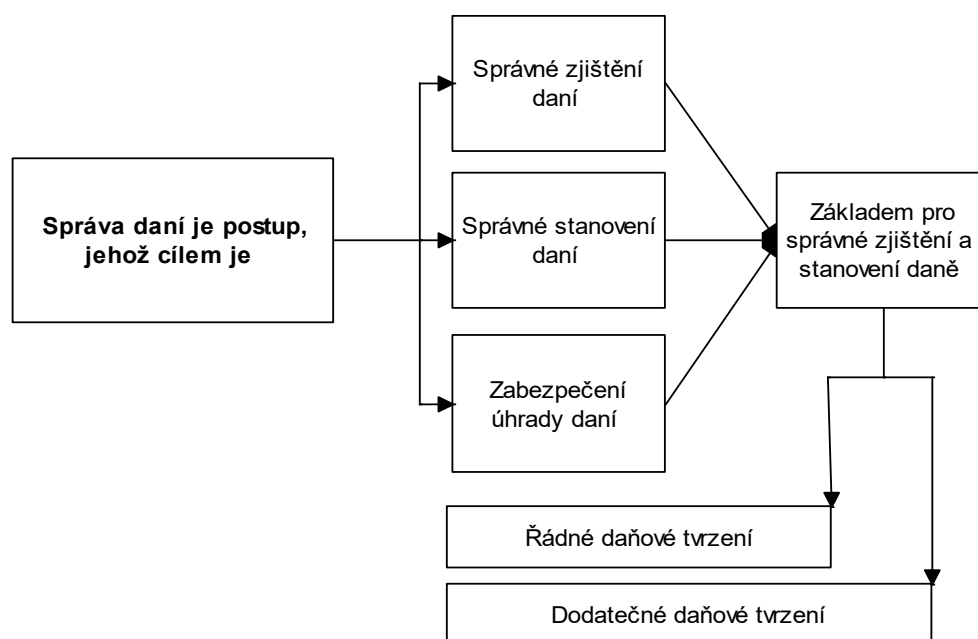
Poslední vztah vychází z čl. 10 Ústavy, ze kterého vyplývá, že aplikační přednost před daňovým řádem má mezinárodní smlouva, která je pro Českou republiku závazná.³⁰

V následujících kapitolách této práce je logicky postupováno v souladu s výše uvedenou strukturou daňového řádu. Je však abstrahováno od některých ustanovení, které bezprostředně nesouvisí s problematikou stanovení daně podle pomůcek.

Jednotlivé základní pojmy, které jsou v daňovém řádu upraveny v samostatných ustanoveních (viz např. osoby zúčastněné na správě daní, ochrana a poskytování informací, dokumentace) jsou pro přehlednost začleněny a popisovány v rámci základních pojmů a zásad správy daní.

1.2.4 Správa daní a její cíl

Ustanovení § 1 odst. 2 DŘ definuje správu daní jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (viz Obrázek 2: Správa daní).



Obrázek 2: Správa daní³¹

³⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 13.

Dle judikatury je přímo povinností správce daně dbát na to, aby byla daň stanovena ve správné výši, a nikoliv stanovit daň v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu.³²

Nicméně pro to, aby mohl správce daně daň zjistit a stanovit je daňový subjekt povinen nejprve daň sám přiznat. Je však nutné zdůraznit, že právě na daňovém subjektu leží **břemeno tvrzení** stran jeho daňové povinnosti.

Pro **podání**, ve kterých daňový subjekt uvádí svou **daňovou povinnost**, daňový řád zavádí v ust. § 1 odst. 3 tyto legislativní zkratky:

- **rádné daňové tvrzení** – daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování
- **dodatečné daňové tvrzení** – dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování

Tato podání jsou dle citovaného ustanovení základem pro správné zjištění a stanovení daně. Jejich podáním daňový subjekt splní svou povinnost přiznat daň dle ust. § 135 DŘ.

V rámci správy daní jsou na daňový subjekt kladeny různé povinnosti, přičemž **daňová povinnost** zahrnuje práva a povinnosti daňového subjektu si daň spočítat, přiznat a ve stanovené lhůtě ji zaplatit (případně strpět její vymožení), nebo uplatnit nárok vůči veřejnému rozpočtu.³³

Daňová povinnost dle ust. § 3 DŘ vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, jenž

- a) jsou podle daňového zákona předmětem daně,
- b) tuto povinnost zakládají (např. registrace).³⁴

1.2.5 Předmět správy daní

Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo taktéž snížením příjmu veřejného rozpočtu.³⁵

³¹ Vlastní zpracování dle údajů získaných z: IMRÝŠKOVÁ, H. *Daňový řád*. Kurz. Pozlovice: GFŘ, 16. 1. 2017.

³² NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, sp. zn. 2 Afs 10/2012-29. *nssoud.cz* [online].

³³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 15.

³⁴ IMRÝŠKOVÁ, H. *Daňový řád*. Kurz. Pozlovice: GFŘ, 16. 1. 2017.

Veřejným rozpočtem se pak dle ust. § 2 odst. 2 DŘ rozumí státní rozpočet, státní finanční aktiva, rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu. Národní fond, rozpočet Evropské unie, nebo rozpočet, o němž to stanoví zákon.

Vzhledem k tomu, že daňový řád je obecným procesním předpisem pro širokou škálu hmotně právních zákonů upravujících různé druhy peněžitých plnění, je proto za daň považována, jak daň v tradičním slova smyslu, tak i další peněžitá plnění.³⁶

Co se rozumí pod pojmem daň pro účely daňového řádu je definováno v ust. § 2 odst. 3 a 4 DŘ). Jedná se o tyto daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo vratkou:

- peněžité plnění, která zákon označuje jako daň (daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny), clo nebo poplatek (správní poplatek, soudní poplatky, místní poplatky a další poplatky, které jsou příjmem veřejného rozpočtu),
- peněžité plnění, jehož správa se podle zmocnění zvláštního zákona má řídit podle daňového řádu (např. odvody, příspěvky, úhrady, penále),
- peněžité plnění v rámci dělené správy (při placení),
- daňový odpočet (např. odpočet na dani z přidané hodnoty, daňový bonus),
- daňová ztráta (ust. § 38n ZDP),
- jiný způsob zdanění (např. záloha),
- příslušenství daně.³⁷

Příslušenstvím daně jsou dle ust. § 2 odst. 5 DŘ úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového řádu.

Z příslušenství je v daňovém řádu upraven:

- úrok z prodlení (ust. § 252 a § 253 DŘ),
- úrok z neoprávněného jednání správce daně (ust. § 254 DŘ),

³⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., § 2 odst. 1.

³⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 15.

³⁷ Tamtéž.

- úrok z daňového odpočtu (ust. § 254a DŘ),
- úrok z vratitelného přeplatku (ust. § 155 odst. 5 DŘ),
- úrok z posečkané částky (ust. § 157 odst. 2 DŘ),
- penále (ust. § 251 DŘ),
- pořádková pokuta (ust. § 247 DŘ),
- pokuta za nesplnění povinností nepeněžité povahy (ust. § 247a DŘ),
- pokuta za opožděné tvrzení (ust. § 250 DŘ),
- náklady řízení (ust. § 107 DŘ),
- exekuční náklady (ust. § 187 a násl. DŘ).³⁸

1.2.6 Základní zásady správy daní

Základní zásady správy daní jsou výchozími výkladovými pravidly, jež jsou uplatňována v průběhu celé správy daní. Jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení daňového řádu a rovněž tak i při aplikaci daňových zákonů.³⁹

Nelze po zákonodárci objektivně požadovat, aby byly podrobně popsány veškeré postupy, jako např. daňová kontrola, která je postupem neformálním. Takové pokusy by jistě vedly ještě k větší nepřehlednosti zákonů s výsledkem, který by stejně nebyl s to obsáhnout veškeré možné situace. V takovém případě je vycházeno právě ze základních zásad správy daní (viz Tabulka 1). Jejich úplný výčet a stručný popis je předmětem této podkapitoly.

Základní zásady správy daní	Ustanovení DŘ
Zásada zákonnosti (legality)	§ 5 odst. 1
Zásada zákazu libovůle (zneužití správního uvážení)	§ 5 odst. 2
Zásada přiměřenosti (proporcionality)	§ 5 odst. 3
Zásada procesní rovnosti	§ 6 odst. 1
Zásada vzájemné spolupráce (součinnosti)	§ 6 odst. 2
Zásada poučovací	§ 6 odst. 3
Zásada vstřícnosti a slušnosti	§ 6 odst. 4
Zásada rychlosti, hospodárnosti	§ 7 odst. 1 a 2

³⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 16.

³⁹ KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, str. 32-82.

Základní zásady správy daní	Ustanovení DŘ
Zásada volného hodnocení důkazů	§ 8 odst. 1
Zásada legitimního očekávání a dobré správy	§ 8 odst. 2
Zásada stavu skutečného nad formálně právním (materiální pravdy)	§ 8 odst. 3
Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti	§ 9 odst. 1
Zásada oficiality a vyhledávání	§ 9 odst. 2
Zásada shromažďování údajů (ochrany osobních údajů)	§ 9 odst. 3

Tabulka 1: Zásady správy daní⁴⁰

Zásada zákonnosti znamená, že správce daně při správě daní postupuje v souladu se zákony a ostatními právními předpisy.

Dle **zásady zákazu libovůle** správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona pravomoc svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Správce daně v rámci své činnosti může činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje.

Tato zásada vychází z čl. 2 odst. 2 Ústavy, kde se uvádí, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Ze zásady zákazu libovůle a nedůvodného nerovného zacházení vyplývá i princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí.⁴¹

V souladu se **zásadou přiměřenosti** správce daně šetří (respektuje) práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (osoby zúčastněné na správě daní) v souladu s právními předpisy. Při vyžadování plnění povinností daňových subjektů a třetích osob je správce daně povinen používat jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Zásada procesní rovnosti se týká rovnosti procesních práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Správce daně v rámci této zásady nemůže rozlišovat mezi fyzickou či právnickou osobou nebo mezi malou a velkou korporací. Ve srovnatelném

⁴⁰ Vlastní zpracování na základě údajů dostupných v: HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 16-21 a KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, str. 32-82.

⁴¹ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 7 Afs 45/2007-251. *nssoud.cz* [online].

postavení se však nenachází správce daně a daňový subjekt, což vyplývá z výše uvedeného principu veřejného práva.

Zásada součinnosti znamená, že při správě daní vzájemně spolupracují osoby zúčastněné na správě daní a správce daně, v jehož pravomoci je dle ust. § 11 DŘ vedení daňových řízení a jiných řízení, provádění vyhledávací činnosti, kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinností a zabezpečování placení daní. Jedná se jak o právo, tak o povinnost vzájemné spolupráce.

Poučovací zásada ukládá správci daně povinnost poskytnout přiměřené poučení o právech a povinnostech osobám zúčastněným na správě daní v souvislosti se svým úkonem. Smyslem této zásady je umožnění osobám zúčastněným na správě daní uplatnit jejich práva, nikoliv však zajistit výklad textu zákona.

Zásada vstřícnosti a slušnosti ukládá správci daně vycházet podle možností osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby, jejichž prostřednictvím vykonává správce daně svou pravomoc⁴², jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí.

Zásada rychlosti řízení spočívá v tom, že správce daně je povinen postupovat bez zbytečných průtahů. Na zásadu rychlosti navazuje **zásada hospodárnosti**, podle níž správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.

V souladu se **zásadou volného hodnocení důkazů** jsou správcem daně při dokazování hodnoceny důkazy podle jeho úvahy, přičemž každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přihlíží přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Tuto zásadu ale v žádném případě nelze vykládat tak, že by správce dospěl k závěru o skutkovém stavu věci na základě libovůle. Naopak závěry správce daně musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, v jehož rámci je nutno důkladně posoudit každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy posoudit v jejich vzájemné souvislosti. Hodnocení důkazů by tedy mělo probíhat podle volného (nikoliv

⁴² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., § 12.

svévolného) uvážení správce daně a tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena.⁴³

Zásada legitimního očekávání ukládá správci daní dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Zásada materiální pravdy znamená, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Při správě daní nelze akceptovat prokazatelně zastřený skutečný stav stavem formálně právním. Důkazní břemeno v daném případě nese vždy správce daně.

Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti odkazuje na to, že správa daní je neveřejná a osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby mají povinnost zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Tyto zásady jsou prostředkem právní ochrany daňových subjektů proti zneužití poskytnutých informací nepovolanými osobami.

Zásada oficiality a vyhledávání ukládá správci daně soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní. Za tímto účelem správce daně činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.

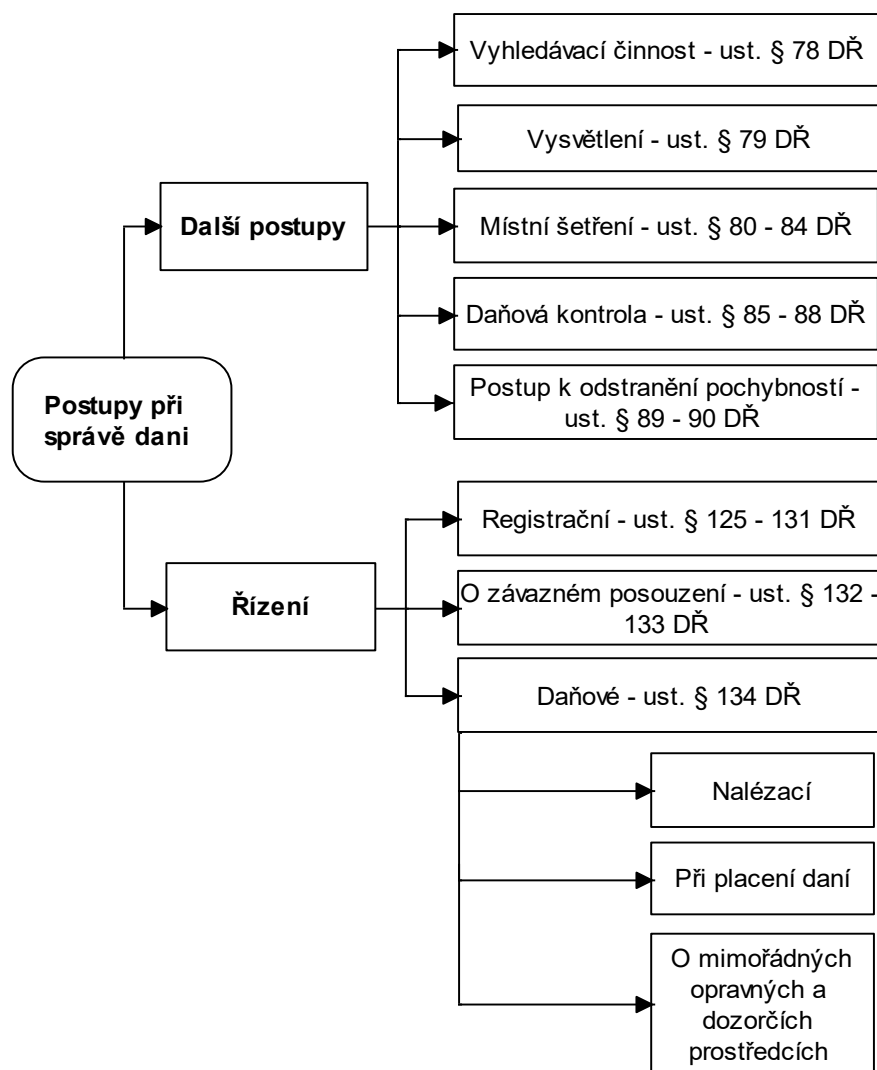
Dle **zásady shromažďování údajů** je správce daně oprávněn shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to v rozsahu nezbytném pro dosažení cíle správy daní.

1.3 Řízení a další postupy při správě daní

Na základě dosud uvedeného lze shrnout, že správce daně zabezpečuje, aby daně byly správně zjištěny a stanoveny – což zabezpečuje v rámci řízení nalézacího, a dále, aby byly uhrazeny – provádí v řízení při placení daní. Uvedená řízení jsou dílčí částí řízení daňového. Avšak k tomu, aby bylo základního cíle správy daní dle ust. § 1 odst. 2 DŘ dosaženo, vede správce daně i jiná než daňová řízení, včetně úkonů a dalších postupů – viz následující Obrázek 3: Postupy při správě daní.⁴⁴

⁴³ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 5 Afs 5/2008-75. nssoud.cz [online].

⁴⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 13.



Obrázek 3: Postupy při správě daní⁴⁵

Obecně lze říci, že **řízení** je zákonem upravený postup (proces), který je na počátku zahájen úkonem ze strany osoby zúčastněné na správě daní vůči správci daně (podáním) nebo ze strany správce daně.

Konkrétně pak daňový řád definuje následující tři řízení:

- **Registrační řízení** – je zvláštním řízením při správě daní, jehož výsledkem je registrace daňových subjektů.

Registrací dochází k získání přehledu o daňových subjektech, u nichž se očekává, že budou podávat daňové tvrzení. Registrace daňových subjektů umožňuje správci daně

⁴⁵ Vlastní zpracování s využitím údajů z: HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 47-101.

získat přehled o základních údajích, z nichž poté vychází při stanovení daně a zajištění její úhrady.⁴⁶

- **Řízení o závazném posouzení** – je taktéž zvláštním řízením, které se uplatňuje při správě daní, jehož výsledkem je závazné posouzení daňových důsledků, které vyplynou pro daňový subjekt z daňově rozhodných skutečností.

V rámci řízení o závazném posouzení má správce daně povinnost vydat na základě žádosti daňového subjektu rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných. A to v případech, kdy tak stanoví zákon.⁴⁷

- **Daňové řízení** – je vedeno za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.

Daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tj. po dobu, po kterou lze daň stanovit (prekluzivní lhůta pro stanovení daně dle ust. § 148 DŘ) a vybrat (prekluzivní lhůta pro placení daně dle ust. § 160 DŘ).⁴⁸

Daňové řízení se skládá z **dílčích řízení**:

- a) **Řízení nalézací** – vyměřovací, doměřovací, o řádném opravném prostředku proti platebnímu výměru na daň nebo dodatečnému platebnímu výměru na daň,
- b) **Řízení při placení daní** – o posečkání daně, o zajištění daně, exekuční řízení, o řádném opravném prostředku ve věci posečkání a zajištění daně nebo ve věci exekuce,
- c) **Řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích** proti rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

Řízení je ukončeno rozhodnutím správce daně. Rozhodování je nejdůležitějším úkonem správce daně, neboť pouze na základě rozhodnutí může ukládat povinnosti a přiznávat

⁴⁶ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016, str. 79-80.

⁴⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 88-90.

⁴⁸ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016, str. 80-82.

práva osobám zúčastněným na správě daní (konstitutivní charakter) a prohlašovat již existující práva a povinnosti (charakter deklaratorní).⁴⁹

Některá rozhodnutí jsou v daňovém řádu označeny speciálním názvem, např. výzva, platební výměr, příkaz. Jako výzva se označuje takové rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá daňový subjekt k uplatnění práva nebo splnění povinnosti. Rozhodnutí, kterým je stanovena daň se označuje jako **platební výměr**, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Kromě platebního výměru, kterým se stanovuje daň, správce daně také vydává platební výměr, jímž se vyrozumívá daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení, nebo úroku z posečkané částky za dobu posečkání.

Dále daňový řád upravuje také rozhodnutí, kterým správce daně ve fázi zajištění a vymáhání vydává zajišťovací příkaz k zajištění úhrady na nesplatnou nebo nestanovenou daň nebo exekuční příkaz k nařízení daňové exekuce.⁵⁰

Ucelený a zákonem upravený soubor úkonů tvořící samostatný celek, jehož cílem není rozhodnout lze označit za **další postupy**.

Tyto postupy lze realizovat i ve fázi mimo probíhající řízení, tj. v rámci vyhledávací činnosti.⁵¹

Správce daně vychází na jedné straně z podání daňových subjektů (zejména z daňových tvrzení), a na druhé straně ze své vlastní činnosti, kterou tvoří specifické postupy aplikované při správě daní, např. daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností. Jednotlivé postupy, kterými správce daně získává důkazní prostředky za účelem zjistit a stanovit daň ve správně výši, jsou v daňovém řádu uspořádány tak, aby správce daně mohl vybrat ten nejvhodnější postup pro danou situaci, případně je vzájemně kombinovat tak, aby byla zachována efektivita jeho činnosti a práva daňových subjektů.⁵²

⁴⁹ KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem, str. 562.

⁵⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 70.

⁵¹ KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem, str. 697.

⁵² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 48.

Mezi postupy správce daně se řadí:

➤ **Vyhledávací činnost, opatřování vysvětlení a místní šetření**

V jejím průběhu správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů. Tento postup správce daně uplatňuje před zahájením i v průběhu řízení, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro zjištění, stanovení a placení daně, shromažďování a zpracování informací, opatřování vysvětlení a provádění místních šetření.⁵³

➤ **Daňová kontrola**

Je to postup, jehož prostřednictvím správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňových povinností. Jejím cílem je správné zjištění a stanovení daně.

Daňová kontrola je zahájena provedením prvního úkonu správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, a při kterém začne správce daně fakticky provádět kontrolní činnost (sepsán protokol o zahájení daňové kontroly).

Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájit a provést daňovou kontrolu. Nestane-li se tak, může k tomu být správcem daně vyzván. V případě, že daňový subjekt výzvě nevyhoví a neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu ve sděleném termínu, může správce daně bez dalšího stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat.

O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly správce daně sepíše zprávu o daňové kontrole, která je podkladem pro doměření daně. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění a předloží mu jej k vyjádření. Podpisem zprávy je ukončeno její projednání. Zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.⁵⁴

⁵³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 52.

⁵⁴ ZATLOUKAL, T. a L. KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*, str. 36–99.

➤ **Postup k odstranění pochybností (POP)**

Je postup, kterým správce daně odstraňuje **konkrétní pochybnosti** o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo dalších písemností předložených daňovým subjektem.⁵⁵

Aby vydané rozhodnutí bylo kvalifikované, je k tomu správce daně vybaven **prostředky sloužícími ke zjišťování skutečností** podstatných pro rozhodnutí, **včetně způsobů stanovení daně (dokazování, důkazní prostředky, pomůcky, sjednání daně)**.⁵⁶

1.4 Dokazování a důkazní prostředky

Dokazování je stěžejní myšlenková činnost, kterou správce daně zjišťuje a objasňuje skutečnosti důležité pro posouzení věci a pro rozhodnutí o této věci s využitím postupů a úkonů, které mu zákon umožňuje.⁵⁷

Dokazování je upraveno v ust. § 92 DŘ. Dle odstavce 1 citovaného ustanovení dokazování provádí správce daně nebo jím dožádaný správce daně.

Podle odstavce 2 dbá správce daně na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů.

Pro dokazování při správě daní je třeba zdůraznit, že důkazní břemeno nese primárně daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.⁵⁸

Na daňovém subjektu leží jednak břemeno tvrzení, podle něhož je povinen přiznat daň a dále také břemeno důkazní, podle něhož je povinen prokázat své tvrzení. Správce daně také může v souladu s ust. § 92 odst. 4 DŘ vyzvat daňový subjekt k prokázání

⁵⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 58.

⁵⁶ Tamtéž, str. 60.

⁵⁷ Tamtéž, str. 61.

⁵⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., § 92 odst. 3.

skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Zároveň však platí, že správce daně nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co sám tvrdí.⁵⁹

Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt sám netvrdí. Nelze proto vyzvat daňový subjekt k tomu, aby prokazoval, že např. předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal.⁶⁰

Za situace, kdy správce daně v průběhu dokazování dojde k názoru, že daňový subjekt nepředkládá dostatečné důkazy prokazující jeho tvrzení uvedená v daňovém přiznání, je daňový subjekt v rámci výzvy k prokázání skutečností upozorněn, že **v případě nevyhovění výzvě bude daň stanovena podle pomůcek.**

Tuto svoji důkazní povinnost daňový subjekt splní, prokáže-li tato tvrzení např. svým účetnictvím. Avšak pouze v případě, že správce daně neprokáže, že předložené účetnictví daňového subjektu je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.⁶¹ Pak přechází důkazní břemeno na správce daně, který musí řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, co daňový subjekt porušil a jaké to mělo důsledky.

Daňový řád tudíž upravuje případy, kdy důkazní břemeno nese naopak správce daně. Konkrétně dle ust. § 92 odst. 5 DŘ správce daně prokazuje:

- oznámení vlastních písemností,
- skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a jiných důkazních prostředků,
- skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání,
- skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Daňový subjekt může v souladu s ust. § 92 odst. 6 DŘ navrhnout účast v řízení třetí osoby, je však povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci, které skutečnosti hodlá účastí třetí osoby prokázat nebo

⁵⁹ ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95. nalus.usoud.cz [online].

⁶⁰ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 5 Afs 172/2006-115. nssoud.cz [online].

⁶¹ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 24/2007-119. nssoud.cz [online].

vysvětlit, případně jiné důvody účasti. Nevyhoví-li správce daně takovému návrhu, vyrozumí o tom daňový subjekt s uvedením důvodu.

Po provedeném dokazování správce daně v souladu s ust. § 92 odst. 7 DŘ:

- určí, které skutečnosti považuje za prokázané, které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků, tj. určí skutkový stav,
- o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud tak neučiní v jiné písemnosti, kterou založí do spisu.

Procesní právo rozlišuje mezi **důkazním prostředkem** a **důkazem**. Důkazním prostředkem je samotná procesní činnost při dokazování (např. svědecká výpověď), ale i nosič této informace (svědek). Důkaz je pak přímý poznatek vyplývající z procesu dokazování (např. obsah svědecké výpovědi).⁶²

Důkazní prostředky jsou v DŘ upraveny v ust. § 93 odst. 1. Mohou jimi být všechny podklady, na základě kterých, je možno zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Získání důkazních prostředků nesmí být v rozporu s právními předpisy.

Důkazními prostředky podle ust. § 93 odst. 1 DŘ jsou zejména:

- tvrzení daňového subjektu,
- listiny,
- znalecké posudky,
- svědecké výpovědi,
- ohledání věci,
- podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci,
- podklady převzaté z jiných daňových řízení,
- podklady získané při správě daní jiných daňových subjektů.

Podle odstavce 2 citovaného ustanovení lze jako důkazní prostředky použít též také veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

⁶² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 62.

Správce daně nemusí akceptovat daňovým subjektem navržené důkazy, musí však toto rozhodnutí řádně odůvodnit. Toto odůvodnění lze založit pouze třemi důvody:

- Prvním argumentem je nesouvislost navrhovaného důkazu s předmětem řízení.
- Dalším argumentem je návrh důkazu, který nedisponuje schopností ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost.
- Třetím argumentem je pak nadbytečnost důkazu, neboť určité tvrzené skutečnosti byly již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeny, nebo naopak vyvráceny.⁶³

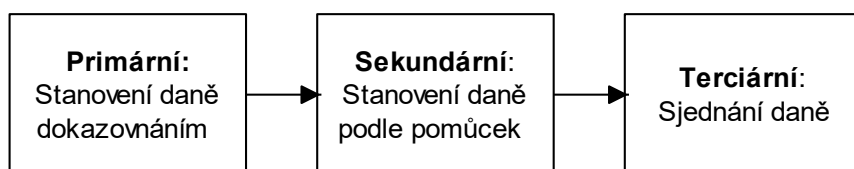
V posledním případě, kdy správce daně vyvrátil veškeré důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu a dospěl k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a neprokázal svá tvrzení, je na místě posuzovat, zda je stále ještě možno stanovit daň dokazováním, či už je nutné využít náhradní způsoby **stanovení daně – podle pomůcek a sjednání**.

1.5 Pomůcky a sjednání daně

Stanovení daně podle pomůcek je postupem správce daně pro případy, kdy daňový subjekt neunesl svoji důkazní povinnost a není tak schopen obhájit svá tvrzení.

Pomůcky správce daně použije i v případech, kdy daňový subjekt nepodává daňová přiznání, nekomunikuje se správcem daně apod. Jedná se tak o náhradní metodu stanovení daně při selhání základní, tj. stanovení daně dokazováním.⁶⁴

Správce daně stanovuje výši daně a také způsob jejího stanovení. Daňový řád stanovuje **tři způsoby stanovení daně**, které na sebe postupně navazují (viz Obrázek 4):



Obrázek 4: Způsoby stanovení daně⁶⁵

⁶³ ÚSTAVNÍ SOUD. Usnesení Ústavního soudu ČR, sp. zn. I. ÚS 118/09. *nssoud.cz* [online].

⁶⁴ BURDA, Z. *Stanovení daně podle pomůcek*, str. 11.

⁶⁵ Vlastní zpracování s využitím údajů z: HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 66.

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě, kdy daňový subjekt podá daňové tvrzení je správce daně povinen mu nejprve dát možnost prokázat svou daňovou povinnost.⁶⁶

Chybí-li důkazy pro stanovení daně, je zřejmé, že tato náhradní forma nemůže být přesná. Je tak více méně odhadem o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň.

Stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně je upraveno v ust. § 98 DŘ – Pomůcky a sjednání daně následovně:

V odst. 1 citovaného ustanovení je uvedeno, že „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará,*“ Správce tak může učinit i bez součinnosti s daňovým subjektem, avšak pouze v případě, pokud lze daň stanovit podle pomůcek dostatečně spolehlivě. Využití stanovení daně podle pomůcek se uvede ve výroku rozhodnutí.

Předmět sporů mezi daňovým subjektem a správcem daně se nachází v posouzení, kdy ještě může být stanovena daň na základě dokazování a kdy již vzniká povinnost stanovit daň za použití pomůcek. Nevede-li daňový subjekt účetnictví či obdobnou evidenci, odmítá komunikovat apod., bude použití pomůcek na místě. Situace však není tak jasná v momentu, kdy jde pouze o dílčí nepřesnosti, u kterých má daňový subjekt za to, že jsou odstranitelné, zatímco správce daně trvá na opačném názoru.⁶⁷

Z ust. § 98 odst. 2 DŘ dále vyplývá jedna ze základních povinností správce daně, při které „*stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*“

Obhájí-li správce daně důvodnost přechodu z dokazování na pomůcky, přichází na řadu otázka, jaké konkrétní pomůcky použít a jak na jejich základě stanovit daňový základ a daň. Stěžejním bodem je pak **přiměřenost použitých pomůcek**.⁶⁸

⁶⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 66.

⁶⁷ BURDA, Z. *Stanovení daně podle pomůcek*, str. 15.

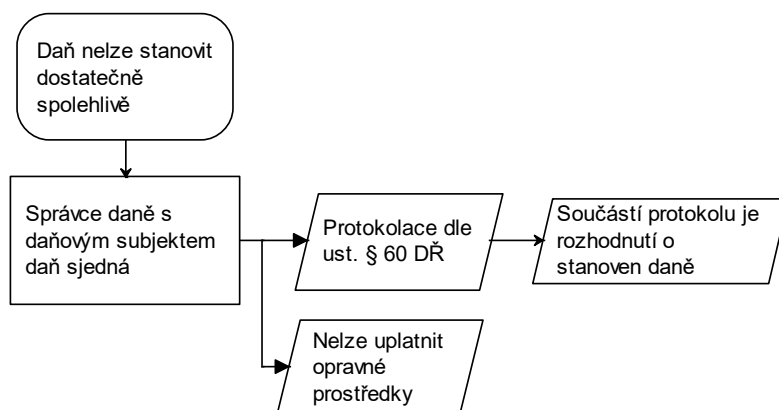
⁶⁸ Tamtéž, str. 33.

Odst. 3 ust. § 98 DŘ pak uvádí, že pomůckami jsou zejména:

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Seznam pomůcek je dán velice obecně a neexistuje žádný závazný předpis, který by stanovoval konkrétní pomůcky a jejich náplň. Z dikce zákona je patrné, že pomůcek může být celá řada. Daňový subjekt tak nemá možnost se dopředu oficiálně přesvědčit, jaké následky by měla např. ztráta účetnictví z důvodu krádeže či živelné pohromy. Vždy záleží na správci daně a jeho vnitřní metodice, která není daňovému subjektu přístupná.⁶⁹

V posledním odstavci (**odst. 4**) předmětného ust. § 98 je upraveno sjednání daně. V případě, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a současně **nelze** daň **dostatečně spolehlivě** stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, je s daňovým subjektem daň sjednávána. Sjednání daně správce daně s daňovým subjektem zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí. Proti takto stanovené dani nelze uplatnit opravné prostředky. Jedná se však o výjimečný způsob stanovení daně, když nebylo možné daň stanovit ani dokazováním, ani podle pomůcek. Graficky znázorněno viz následující Obrázek 5.



Obrázek 5: Sjednání daně⁷⁰

⁶⁹ BURDA, Z. *Stanovení daně podle pomůcek*, str. 13.

⁷⁰ Vlastní zpracování dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., § 98 odst. 4.

1.5.1 Případy využití stanovení daně pomůckami

Nyní je třeba uvést situace, za kterých je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Jedná se o takové případy, kdy daňový subjekt nesplnil povinnost součinnosti:

1. **při dokazování** (ust. § 98 odst. 1. DŘ)
 - v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, nelze stanovit daň na základě dokazování
2. **při zahájení daňové kontroly** (ust. § 87 odst. 5 DŘ)
 - neumožní-li daňový subjekt zahájit správci daně daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek
3. **při postupu k odstranění pochybností** (ust. § 90 odst. 4 DŘ)
 - v případě, že daňový subjekt neposkytne potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek
4. **při podávání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení** (ust. § 145 DŘ)
 - nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení ve stanovené lhůtě, může správce daně stanovit daň podle pomůcek
 - v daném případě má správce daně i alternativní možnost, a to předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula, tuto vyměřit a eventuálně provést místní šetření, popřípadě zahájit daňovou kontrolu⁷¹
5. **při zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň** (ust. § 167 odst. 4 DŘ)
 - za situace, kdy nebyla daň dosud stanovena, stanoví správce daně výši zajišťované částky podle pomůcek
6. **při insolvenčním řízení** (ust. § 244 odst. 1 DŘ)
 - insolvenční správce, který prohlášením konkursu získal oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, zjistí nedostatečnost podkladů, pro kterou nelze zajistit splnění povinností (povinnost podat řádné daňové tvrzení a povinnost ve smyslu ust. § 245 DŘ),
 - tuto skutečnost (nedostatečnost podkladů) insolvenční správce sdělí správci daně a poskytne mu nezbytnou součinnost ke stanovení daně podle pomůcek⁷²

⁷¹ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 1 Afs 62/2004-68. nssoud.cz [online].

Výše uvedené případy vyplývají z daňového řádu, je však možno najít také zvláštní případ použití pomůcek uvedený v zákoně č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku účinného od 1. 12. 2016.

1.6 Prokazování původu majetku

Novelou zákona o daních z příjmů bylo do části „Zvláštních ustanovení pro vybírání daně z příjmů“ zákona o daních z příjmů vloženy nové paragrafy. Účelem novelizace je efektivnější postup proti daňovým subjektům, jejichž majetek, spotřeba nebo jiné vydání (útraty) odhadem o více než 5 milionů Kč převyšují jejich příjmy známé správci daně.⁷³

Správce daně je k tomu nově vybaven výzvou k prokázání příjmů ve smyslu ust. § 38x ZDP. Skutečnosti požadované v takové výzvě je daňový subjekt povinen dle ust. § 38y ZDP prokázat.

V případě, že daňový subjekt požadované skutečnosti neprokáže, nebo na výzvu správce daně vůbec nezareaguje, nelze daň stanovit základním způsobem – dokazováním. Správce daně má v tento okamžik možnost stanovení daně podle pomůcek, které si opatří již bez součinnosti daňového subjektu. Výše citovanou novelizací zákona o daních z příjmů vznikl druhý typ pomůcek pro stanovení daně.⁷⁴

1.6.1 „Standardní“ pomůcky dle ust. § 98 DŘ

V praxi jsou jimi zejména vlastní údaje a poznatky správce daně, které má o jiných daňových subjektech v obdobné situaci (např. základ daně srovnatelné (konkurenční) korporace).

1.6.2 Pomůcky stanovené zvláštním způsobem dle ust. § 38za ZDP

Přesahuje-li očekávaná výše stanovené daně 2 miliony Kč, určí se základ daně pomocí odhadu výše příjmů, který by daňový subjekt musel dosáhnout, aby to odpovídalo nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání.⁷⁵

⁷² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 67.

⁷³ DĚRGEL, M. K prokazování původu majetku. *Dauc.cz* [online].

⁷⁴ Tamtéž.

⁷⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v znění p. p., § 38za odst. 1.

Při odhadování výše příjmů vychází správce daně zejména z:⁷⁶

- a) informací, ze kterých přímo i nepřímo vyplývá, že příjmy poplatníka neodpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání,
- b) ekonomických ukazatelů,
- c) porovnání se srovnatelnými poplatníky,
- d) obvyklé hodnoty srovnatelného majetku, spotřeby nebo jiného vydání,
- e) pohybů a zůstatků na účtech,
- f) prohlášení o majetku.

Nelze-li určit při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají, použije se právní fikce, že vznikly v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň.⁷⁷

Obdobně jako při „standardních“ pomůckách dle daňového řádu přihlédne správce daně k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka. Avšak pouze v případě, že jím byly uplatněny a prokázány v řízení o stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem.⁷⁸ Což je rozdíl oproti „standardním“ pomůckám, u kterých správce daně k výhodám přihlédne i když nebyly daňovým subjektem uplatněny. Je však možno konstatovat, že i v daném případě by měl správce daně přihlédnout např. k základní slevě na poplatníka, na kterou má nárok každý daňový subjekt fyzická osoba, aniž by ji musel jakkoliv speciálně prokazovat – je dána ze zákona.

1.7 Obrana proti pomůckám

Je-li daňovému subjektu vyměřena (doměřena) daň podle pomůcek, je dle ust. § 108 DŘ řádným opravným prostředkem **odvolání**.

Náležitosti odvolání dle ust. § 112 DŘ jsou:

- **proti komu** se daňový subjekt odvolává – správce daně, který napadené rozhodnutí vydal
- uvedení, **kdo** se odvolává

⁷⁶ Tamtéž, § 38za odst. 2.

⁷⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v znění p. p., § 38za odst. 3.

⁷⁸ Tamtéž, § 38za odst. 4.

- **vůči čemu** se daňový subjekt odvolává – identifikace rozhodnutí, proti kterému se daňový subjekt odvolává
- **proč** se daňový subjekt odvolává – důvody nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí
- na základě **čeho** – **důkazní** prostředky prokazující důvodnost odvolání
- **co** daňový subjekt požaduje – návrh na změnu či zrušení rozhodnutí

U obdrženého odvolání správce daně posuzuje, zdali má všechny zákonem předepsané náležitosti a je:

- **přípustné** – nepřipustným by odvolání činilo, kdyby směřovalo proti rozhodnutí, vůči kterému se nelze odvolat a dále platí, že odvolání je nepřipustné, směřuje-li pouze proti odůvodnění
- **podáno ve stanovené lhůtě** – dle ust. § 109 odst. 4 DŘ lze odvolání podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž směřuje odvolání

Při nesplnění některé z předcházejících dvou podmínek, správce daně odvolání dle ust. § 113 DŘ zamítne. Jsou-li naopak splněny podmínky, správce daně odvolání vyhoví, nebo vyhoví pouze částečně.

Za situace, že správce daně o odvolání sám nerozhodne (autoremedura) postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.

Postup odvolacího orgánu v případě stanovení daně podle pomůcek je upraven v ust. § 114 odst. 4 DŘ, kde se uvádí, že pokud směřuje odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán dodržení zákonných podmínek použití pomůcek, jakož i jejich přiměřenost.

Ačkoliv je dle výše uvedeného odvolací orgán ze zákona povinen zkoumat i přiměřenost použitých pomůcek, je zřejmé, že možnost daňového subjektu ovlivnit výši daně stanovené podle pomůcek je obtížné. Přiměřenost a dostatečná spolehlivost nelze přesně definovat záleží vždycky na správní úvaze správce daně, jak je schopen „kvalifikovaně odhadnout“ výši daně.

V případě, že daňový subjekt nesouhlasí se správností stanovení daně podle pomůcek má následující možnosti, které může namítat:

1. **Neunesení důkazního břemen ze strany správce daně** - např. správce daně neprokázal doručení platebního výměru daňovému subjektu, nevyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí atd.
2. **Správce daně porušil práva daňového subjektu:**
 - odepřel nahlédnutí do spisu,
 - nevyslechl navrhované svědky,
 - nebyla s daňovým subjektem projednána zpráva o daňové kontrole.
3. **Procesní pochybení správce daně:**
 - rozhodnutí neobsahuje zákonné náležitosti,
 - rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu nedostatečného zjištění skutkového stavu.
4. **Daň lze stanovit dokazováním** – daňový subjekt může namítat, že nebyly splněny zákonné podmínky pro přechod na dokazování
5. **Polemika na:**
 - nepřiměřenou výši pomůcek,
 - nedostatečnou spolehlivost,
 - nepřihlédnutí k výhodám pro daňový subjekt.⁷⁹

Důkazní břemeno stran námitek uvedených v bodě číslo 4 a 5 je opět na daňovém subjektu, který uváděné skutečnosti dokládá a prokazuje konkrétními důkazními prostředky. Výše uvedenými námitkami se zabývá i četná judikatura, a tudíž ji bude dán prostor v následující části práce.

⁷⁹ BURDA, Z. *Stanovení podle pomůcek*, str. 92.

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU VE SVĚTLE AKUÁLNÍ JUDIKATURY

Tato část se bude blíže věnovat důležitosti judikatury NSS a jeho rozsudkům (judikatuře) zabývající se problematikou stanovení daně podle pomůcek.

2.1 Význam správního soudnictví a judikatury

Před vznikem NSS⁸⁰ existovalo v rámci České republiky několik „daňových republik“. A to konkrétně z důvodu nejednotnosti rozhodování jednotlivých krajských soudů. Roli odvolacího soudu ve správním soudnictví a sjednocovatele správní judikatury určitým způsobem vykonával až Ústavní soud. Toto řešení však nešlo považovat za systémové. Faktické sjednocování daňové judikatury a skutečný vznik správního soudnictví nastalo až vznikem NSS.⁸¹

Ačkoliv z formálního hlediska nemají judikáty soudů (mimo nálezy Ústavního soudu, jak vyplývá z čl. 89 odst. 2 Ústavy⁸²) v českém právním řádu normotvornou sílu (nejsou právně závazné), z hlediska základních zásad, zakotvujících právní řád České republiky a základních zásad daňového řízení (zejména zásada legitimního očekávání), mají však významný vliv na rozhodovací praxi správních orgánů.⁸³

Tento závěr vyplývá z povahy a postavení NSS (viz zejm. ust. § 12 odst. 1 zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní⁸⁴) Právní názory vyslovené v rozhodnutích NSS mají být zásadním vodítkem pro správní orgány i instančně podřízené správní soudy v obdobných věcech. Takový právní názor je závazný v jiných obdobných případech i pro samotný NSS. Lze jej v jeho precedenčním účinku zvrátit jen rozhodnutím rozšířeného senátu⁸⁵ či rozhodnutími „nadřízených soudních orgánů (Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU).⁸⁶

⁸⁰ Dnem 1.1.2003.

⁸¹ HAJDUŠEK, T. *Závaznost judikatury pro rozhodování správce daně*, str. 67.

⁸² *Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.*

⁸³ HAJDUŠEK, T. *Závaznost judikatury pro rozhodování správce daně*, str. 68.

⁸⁴ Nejvyšší správní soud jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech v případech stanovených tímto zákonem.

⁸⁵ Dle ustanovení § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního.

⁸⁶ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 165/2016. *nssoud.cz* [online].

Z rozsudku NSS č. j. 2 Afs 165/2016–26 dále vyplývá, že pokud správní orgán nehodlá akceptovat právní názor zdejšího soudu v principiálně identické věci, může tak orgán daňové správy učinit, ledaže by snesl vůči argumentům v něm uvedeným vsutku závažné protiargumenty, které dosud nebyly NSS vzaty v úvahu. Jak ve svém nálezu uvádí i Ústavní soud, tak bezdůvodné nerespektování judikatury soudů ze strany orgánu veřejné moci, musí být považováno za projev libovůle takového orgánu, která je v rozporu se zásadami ústavního státu, ke kterým patří mimo jiné požadavek právní jistoty a předvídatelnosti postupů orgánů veřejné moci.⁸⁷

Na základě výše uvedeného lze tedy konstatovat, že i v českém právu má judikatura (a právní názory v ni vyslovené), a to zejména judikatura nejvyšších soudů, jistou normativní sílu (kvaziprecedentní) a nelze ji bez uvedení náležité, právně relevantní argumentace odmítat. Pro příklad lze v této věci ještě poukázat na novelu daňového procesního předpisu, která reagovala právě na soudní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu.⁸⁸

Nyní následuje samotná analýza předmětné judikatury týkající se stanovení daně podle pomůcek. Cílem této části je rozšířit legislativní úpravu o výklady provedenými NSS. Ačkoliv se některé použité judikáty vztahují k období účinnosti ZSDP, jsou jejich závěry obecné, a tudíž aplikovatelné i za účinnosti daňového řádu. Ostatně je na tyto závěry odkazováno i v aktuální judikatuře.

2.2 Preference dokazování

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, podle ust. § 98 odst. 1 a 2 DŘ platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze stanovit daň na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

⁸⁷ ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 420/2009. nalus.usoud.cz [online].

⁸⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád*, str. 2.

V rozsudku NSS ze dne 2. 2. 2006 č. j. 2 Afs 111/2005–74 soud uvádí, že stanovení daně podle pomůcek je **náhradním způsobem stanovení daně** v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základních zásad daňového řízení, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně (ust. § 6 odst. 2 DŘ – zásada vzájemné spolupráce).

NSS v dalším rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 46/2008-57 zdůrazňuje, že z právní úpravy je zřejmé, že ke stanovení daně podle pomůcek může správce daně přistoupit jen tehdy, když daňovým subjektem nebyla splněna některá z jeho povinností uložených mu zákonem, a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost nelze stanovit daň dokazováním. **Zákon zcela jednoznačně preferuje stanovení základu daně a daně na základě důkazů**, které v průběhu daňového řízení provede.

Skutečnost, že není možnost stanovit daň dokazováním, znamená, že již byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (viz níže) a správce daně musí přejít na pomůcky. Oprávněnost stanovení daně pomůckami je povinen ve smyslu ust. § 92 odst. 5 DŘ prokazovat správce daně.

S ohledem na základní princip daňového řádu platí, že důkazní břemeno je na daňovém subjektu. Je tedy primárně na daňovém subjektu, aby prokázal, že do daňového přiznání zahrnul své příjmy a uplatnil jen uznatelné daňové výdaje. Teprve pokud údaje v daňovém řízení řádně nedoloží, může správce daně stanovit jeho daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Jak vyplývá ze zákona a ustálené judikatury, ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny následující tři podmínky:

- (1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování,
- (2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním
- (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.⁸⁹

⁸⁹ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 5 Afs 46/2008-57. nssoud.cz [online].

Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že jsou **kumulativně splněny všechny podmínky** je jeho povinností stanovit daň za použití pomůcek. V takovém případě je správce daně povinen stanovit jak základ daně, tak i daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají **výhody pro daňový subjekt**.

2.3 Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek

Splněním podmínek by se prvotně měl zabývat správce daně, ovšem za situace, kdy je podáno odvolání proti rozhodnutí správce daně přezkoumává uvedené podmínky taktéž odvolací orgán.

2.3.1 Nesplnění zákonných povinností

Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, za tímto účelem může předkládat a navrhopat důkazní prostředky (zejména účetnictví a jiné povinné evidence a záznamy).

Ve věci rozsahu zpochybnění předkládaných důkazních prostředků a z nich vyplývajících důsledků přechodu na pomůcky lze vycházet např. na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86, v němž soud konstatuje, že „*Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že **zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.***“

Nelze tedy oprávněně stanovit daň pomůckami, pokud daňový subjekt nesplní při dokazování své povinnosti marginálního charakteru, tedy nebyly-li prokázány drobné, či z hlediska celkových výdajů nevýznamné výdaje.⁹⁰

To znamená, že za situace, kdy věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů není ještě zcela vyvrácena, nejsou naplněny podmínky pro stanovení daně pomůckami. V opačném případě, kdy, již byla vyvrácena či zpochybněna a správcem daně neuznána podstatná část účetnictví či jiné evidence daňového subjektu, a lze dojít k závěru, že účetnictví či evidence již nemá řádnou vypovídací schopnost, není možno daňovou povinnost stanovit dokazování. Pokud byla vyvrácena věrohodnost účetnictví stěžovatele (v daném případě vyloučeno téměř 95 %

⁹⁰ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 132/2005. nssoud.cz [online].

výdajů), nelze současně dovodit, že by jeho účetnictví umožňovalo stanovení daně dostatečně spolehlivě dokazováním.⁹¹

2.3.2 Nemožnost stanovit daň dokazováním

V rozsudku č. j. 4 Afs 25/2015–40 se NSS zabýval případem, kdy daňový subjekt nebyl schopen doložit a prokázat zásadní většinu výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů z důvodu zničení dokladů a evidence.

NSS ve své judikatuře dospěl k závěru, že nelze dovodit nemožnost provedení dokazování, jakmile daňový subjekt prokazatelně nesplní své zákonné povinnosti. I v takovém případě se správce daně musí pokusit o stanovení daně dokazováním. Teprve v případě, kdy správce daně zjistí, že daň nelze stanovit dokazováním, může přistoupit na stanovení daně podle pomůcek.⁹²

Dříve soud také uvedl, že (za situace, kdy daňový subjekt již předkládá důkazní prostředky) samotné zjištění vad účetnictví ještě není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro použití pomůcek. Nesplnění povinností je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace, kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním.⁹³

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně se snaží daň stanovit především na základě dokazování i v případech, v nichž daňový subjekt při dokazování nesplní některou ze svých zákonných povinností. Na stanovení daně dokazováním tedy přechází až druhotně. Není tedy možné, aby v případě, kdy dojde k dílčímu zpochybnění daňovým subjektem uplatněných výdajů vždy automaticky požadovat, aby správce daně přistoupil ke stanovení daně pomůckami, a to ani s odůvodněním, že by to mohlo být pro daňový subjekt výhodnější.⁹⁴

V této věci soud dále uvádí, že evidence daňového subjektu je pouze jedním z mnoha důkazních prostředků k prokázání skutečného stavu věci (ust. § 93 odst. 1 DŘ). Pokud

⁹¹ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 7 Afs 85/2011. *nssoud.cz* [online].

⁹² NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 1 Afs 63/2009. *nssoud.cz* [online].

⁹³ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 132/2005. *nssoud.cz* [online].

⁹⁴ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 4 Afs 119/2015. *nssoud.cz* [online].

není možné vycházet z účetnictví pro jeho neúplnost, je možné mezery ve skutkovém stavu doplnit jinými důkazními prostředky.⁹⁵

2.3.3 Dostatečná spolehlivost

Nejvyšší správní soud k „dostatečné spolehlivosti“ uvádí, že by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu daně. Jinými slovy, že daň stanovená podle pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). **Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.**⁹⁶

Pro vymezení „dostatečné spolehlivosti“ stanovení daně byl však vytvořen judikaturní závěr, že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Ve svých námitkách je daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy opět daňový subjekt, na kterém leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.⁹⁷

Daňový řád v ust. 114 odst. 4 ukládá odvolacímu orgánu zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i **přiměřenost** použitých pomůcek. Dle ust. § 98 odst. 4 DŘ má být za použití pomůcek daňová povinnost stanovena **dostatečně spolehlivě**.

Tato povinnost správce daně při stanovení daně podle pomůcek, sloužící primárně jako obrana proti libovůli správce daně při stanovování daně bez součinnosti s daňovým subjektem, se však může mít účinkem, a to za situace, kdy správce daně není schopen tuto podmínku splnit – **nalézt přiměřené pomůcky** (viz dále). Správce daně tudíž

⁹⁵ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 140/2014–38. *nssoud.cz* [online].

⁹⁶ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 8 Afs 69/2010-103. *nssoud.cz* [online].

⁹⁷ Tamtéž.

zůstane raději při stanovení daně dokazováním i přes neprůkaznost a zpochybnění předložených evidencí daňovým subjektem.⁹⁸

Nejvyšší správní soud však v rozsudku č. j. 7 Afs 87/2011-135 ze dne 16. 1. 2012 podává, že situace, kdy správce daně zcela vyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví (či jiné povinné evidence) a za daného skutkového stavu přesto nebylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek (tj. kvalifikovaným odhadem ostatních příjmů a k nim se nutně vztahujících výdajů na pořízení prodaného zboží) a byla daňovému subjektu stanovena daň dokazováním, bylo postupováno nejen v rozporu s ust. § 31 odst. 2 a 5 ZSDP (srovnej ust. § 92 odst. 2 DŘ a ust. § 98 odst. 1 DŘ), ale také v rozporu s ust. § 2 odst. 1 ZSDP (srovnej ust. § 1 odst. 2 DŘ).

Takový výklad zákona je ve svém důsledku výkladem stavicím daňový subjekt do horšího postavení, než kdyby mu byly výdaje stanoveny pomůckami, tedy výkladem porušujícím princip rovného postavení před zákonem. Nelze totiž připustit, aby daňovým subjektem uplatněné výdaje, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pominuty. Uvedené platí tím spíše, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu daňového subjektu zcela nutně vynaloženy.⁹⁹

Výše uvedené se opírá i o právní názor Ústavního soudu, který se v nálezu ze dne 18. 4. 2006 č. j. II. ÚS 664/04 vyslovil tak, že „*Jakkoliv je smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmů bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na vybrání daní je nutno respektovat právo a právem chráněné zájmy daňového subjektu.*“

2.4 Pojem „pomůcky“ a pravidla jejich výběru

Pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace daňového subjektu, **nejsou důkazy**. To ovšem neznamená, že na ně nelze klást obdobné

⁹⁸ KOBÍK, J a A. KOHOUTKOVÁ. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*, str. 130.

⁹⁹ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 7 Afs 87/2011-135. nssoud.cz [online].

požadavky. Jejich cílem a posláním je totiž s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň daňového subjektu, u něhož není možné stanovit daň dokazováním.¹⁰⁰

Je nezbytné, aby pomůcky byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny.¹⁰¹

Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě atp. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou. Naopak musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit.¹⁰²

Ačkoliv se daňový subjekt sice neúčastní procesu stanovování daně podle pomůcek, může následně uplatnit námitky proti kvalitě použitých pomůcek, tj. zda byly adekvátní, resp. proti správnosti jejich hodnocení, od čehož se odvíjí spolehlivost stanovení daně.¹⁰³

Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení.¹⁰⁴

Jednou z možných pomůcek mohou být i **údaje z účetnictví či jiné obdobné evidence** (přestože není úplné a průkazné) kontrolovaného daňového subjektu. Při stanovení daně podle pomůcek nelze vyloučit ani využití některého nezpochybněného údaje uvedeného

¹⁰⁰ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 22/2008-62. nssoud.cz [online].

¹⁰¹ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 184/2006-123. nssoud.cz [online].

¹⁰² Tamtéž.

¹⁰³ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 207/2005-55. nssoud.cz [online].

¹⁰⁴ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 8 Afs 128/2005-126. nssoud.cz [online].

v daňovém přiznání, neboť i tak lze v některých případech dospět ke kvalifikovanému a co nejreálnějšímu odhadu daňové povinnosti.

Jak ostatně uvádí NSS v rozsudku ze dne 25. 7. 2007 č. j. 2 Afs 1/2007–65, pokud správce daně použil jako pomůcky ke stanovení daňového základu mj. údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání a jím předložené doklady, bral v úvahu místo jeho podnikání a následně z výše takto stanového základu daně odvodil obchodní přírážku, která byla srovnatelná s obchodními přírážkami obdobných subjektů ve stejném čase a místě, lze takové určení považovat za racionální a blížící se realitě.¹⁰⁵

Využitím údajů, které nebyly zpochybněny, správce daně usiluje o to, aby se jím vypočtené částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu.¹⁰⁶

Je však nutno, aby správce dbal na to, že **kombinace dokazování a pomůcek je nepřipustná**. Pokud totiž byla daň stanovena tak, že od výdajů uplatněných v daňových přiznáních byly odečteny výdaje daňovým subjektem neprokázané, nejde pak o stanovení daně podle pomůcek.¹⁰⁷

Do takové situace se může správce daně dostat např. v případě, kdy u fyzické osoby zpochybní dílčí základ daně dle ust. § 7 ZDP (příjmy z podnikání) a dílčí základ daně dle ust. § 6 ZDP (příjmy ze závislé činnosti) má za prokázané. Celkový základ daně by pak stanovil tak, že by stanovil podle pomůcek pouze dílčí základ daně podle ust. § 7 ZDP a dílčí základ daně dle ust. § 6 ZDP by pouze přičetl. Takový postup by byl nepřipustný, neboť by došlo ke kombinaci obou způsobů stanovení daně. Správným je takový postup, kdy správce daně nezpochybněný dílčí základ daně dle ust. § 6 ZDP použije jako pomůcku a podle pomůcek v souladu s ust. § 98 DR stanoví celkový základ daně.

Za pomůcku jsou považovány i správcem daně prováděné **výpočty**, např. výpočet obchodní přírážky už je tedy pomůckou. Jak vyplývá mimo jiné z rozsudku NSS č. j. 9Afs 30/2008-86 ze dne 22. 10. 2008 soud judikoval, že výpočet průměrné

¹⁰⁵ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 1/2007–65. nssoud.cz [online].

¹⁰⁶ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 7 Afs 12/2013. nssoud.cz [online].

¹⁰⁷ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 34/2006-99. nssoud.cz [online].

obchodní přírážky správcem daně, není důkazem, ale pomůckou, která vede k určení daňové povinnosti.

Významnou pomůckou při stanovení daně jsou **srovnatelné subjekty**. Mají-li být pomůcky, které správce daně použije ke stanovení daně, založeny na srovnání hospodaření daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným s daňovým subjektem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici.¹⁰⁸

Nejsou-li takové údaje od skutečně srovnatelných subjektů k dispozici, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za **pomoci ekonomické úvahy korigovat** takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.¹⁰⁹

Pro modifikaci takových dat za účelem dosažení požadované srovnatelnosti a možnosti stanovit daň dostatečně spolehlivě je možno využít zejména úprava dle koeficientu, za účelem přiblížení se reálným podmínkám podnikání daňového subjektu.¹¹⁰

Z výše uvedeného je zřejmé, že situací, kdy správce nemá k dispozici přiměřené pomůcky, je pouze minimum.

V případě, že správce daně přes veškerou snahu nenalezne přiměřené pomůcky může [za předpokladu, že nemá zásadní pochybnosti o dosažených příjmech (výnosech)] stanovit výdaje (náklady) v **paušálně výši** ve smyslu ust. § 7 odst. 7 ZDP.¹¹¹

2.5 Výhody pro daňový subjekt

Ustanovení daňového řádu (viz ust. § 98 odst. 2 DR) blíže neurčuje, co může být jako „výhoda“ pro daňový subjekt uznáno. Z povahy věci nepůjde o výhody v poloze obecné, ale musí jít o konkrétní zjištění týkající se daňového subjektu, jemuž je daň za

¹⁰⁸ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 7 Afs 35/2011. nssoud.cz [online].

¹⁰⁹ Tamtéž.

¹¹⁰ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 8 Afs 69/2010. nssoud.cz [online]. a NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 1 Afs 84/2010. nssoud.cz [online].

¹¹¹ Ústavní soud. Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1327/2015. nalus.usoud.cz [online]. a NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 3 Afs 23/2014. nssoud.cz [online].

pomocí pomůcek stanovována. Půjde tak především o výhody, na jejichž uplatnění má daňový subjekt ex lege právní nárok (v případně fyzické osoby se tak bude jedna zejména o odečitatelné položky dle ust. § 15 ZDP a slevy na dani).¹¹²

Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 360/05 ze dne 20.11.2006 lze za takové výhody považovat např. i okolnosti, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. Jedná se tedy o přiblížení reality daňového subjektu, jak již bylo uvedeno i v rámci předešlé kapitoly pravidla výběru pomůcek.

Ústavní soud konstantně judikuje, že jakkoliv je smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip přednostní či řídící.¹¹³

S ohledem na výše uvedené nemusí být pomůcky pouze nevýhodou pro daňový subjekt. Za situace, kdy správce daně neuzná velké množství výdajů, můžou být pomůcky pro daňový subjekt naopak výhodnější, neboť v takovém případě je správce daně povinen nějaké výdaje uznat.

Jak dále vyplývá z judikatury ÚS i NSS, tak slovní spojení v ust. § 98 odst. 2 DŘ, že správce daně přihlédne k výhodám pro daňový subjekt „i když jím nebyly uplatněny“, lze nezbytně chápat tak, že ačkoliv nebyly uplatněny, vyšly v řízení najevo. Jiný výklad by vedl k absurdnímu závěru o tom, že ačkoliv něco v řízení najevo nevyšlo a současně to nebylo uplatněno, správce daně by byl povinen toto zohlednit jako výhodu. Jestliže tedy např. v řízení nevyšlo najevo, jaké slevy daňový subjekt poskytoval, neboť tento tyto skutečnosti nedoložil, nelze po správci daně požadovat jejich zohlednění.¹¹⁴

¹¹² NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 8 Afs 106/2005-77. nssoud.cz [online].

¹¹³ Ústavní soud. Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/2004. nalus.usoud.cz [online]. a Ústavní soud. Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 48/2005. nalus.usoud.cz [online].

¹¹⁴ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 9 Afs 134/2007-72. nssoud.cz [online].

Z výše uvedeného však existuje i výjimka, kdy správce daně postupuje přísněji. Jak již bylo uvedeno v teoretické části práce, je to právě v případě, kdy správce daně postupuje podle pomůcek stanovených zvláštním způsobem dle ZDP. V takovém případě musí daňový subjekt zohlednění výhod v rámci stanovení daně podle zvláštních pomůcek sám uplatnit a prokázat.

Ohledně povinnosti správce daně zohlednit okolností, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt lze ještě odkázat na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 27/2015, ve kterém konstatoval, že stanovení daně podle pomůcek není **nástrojem k odstranění tvrdosti**. Případně **reakcí na pocitovanou nespravedlnost stanovení daně**, v případě, že je zdaňován příjem, u něhož se nepodařilo prokázat existenci a výši jemu odpovídajícího výdaje vynaloženého na jeho dosažení.

Jedná se výhradně o reakci na to, že „nelze daň stanovit na základě dokazování“, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou.¹¹⁵ Nelze se tak domáhat po správci daně stanovení daně podle pomůcek pouze s odkazem na to, že by to pro daňový subjekt bylo „výhodnější“.

2.6 Seznámení s konstrukcí pomůcek

Aby se daňový subjekt mohl proti užitým pomůckám bránit, **musí s nimi být**, jak vyplývá i z konstantní judikatury správních soudů, **seznámen**. Judikatura zdůrazňuje, že daňový subjekt má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, neboť pouze tak je mu fakticky umožněno se proti nim bránit.¹¹⁶

Byla-li daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek a podkladem byly výlučně údaje zjištěné u daňového subjektu samého, pak je povinností správce daně umožnit do těchto podkladů daňovému subjektu nahlédnout. S odkazem na povinnost mlčenlivosti

¹¹⁵ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 5 Afs 27/2015. nssoud.cz [online].

¹¹⁶ ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/2005. nalus.usoud.cz [online].

je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty.¹¹⁷

V praxi je pak umožněno daňovému subjektu nahlédnout i na tyto údaje, avšak v anonymizované podobě, tj. bez uvedené konkrétních identifikačních údajů jiného daňového subjektu.

Výše uvedené je dále rozvedeno v rozsudku NSS č. j. 7 Afs 84/2006-92 ze dne 14. 2. 2007, ve kterém se uvádí, že daňový subjekt má právo se seznámit s tím, jakým způsobem byla daň podle pomůcek vypočtena, a to ještě **před ukončením daňové kontroly**.¹¹⁸

2.7 Výhrady proti stanovení daně

Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň, pokud možno co nejvíce blížila realitě, není z povahy věci možné určit její výši zcela přesně.

Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy.

Je-li daň stanovena za použití pomůcek, zkoumá odvolací orgán v souladu s ust. § 114 odst. 1 DŘ jednak, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a tento nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a jednak, zda daň stanovena podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě.

Z toho vyplývá, že při stanovení daně podle pomůcek tak může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva druhy námitek:

- 1) může brojít proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo
- 2) může brojít proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení.

¹¹⁷ Viz např. IV. ÚS 179/01 ze dne 31.8.2001, NSS č. j. 2 Afs 105/2005-81 ze dne 3.8.2006.

¹¹⁸ NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 7 Afs 84/2006-92. nssoud.cz [online].

V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy.¹¹⁹

Odvolací orgán a následně ani správní soudy tak nejsou dle § 114 odst. 4 DŘ oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy. Tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat.¹²⁰

2.8 Stanovení algoritmu či pravidla

Stran zobecnění a vytvoření metodického postupu pro stanovení daně podle pomůcek dne 19. 1. 2016 rozšířený senát NSS ve svém usnesení č. j. 4 Afs 87/2015-29 uzavřel, že **pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo**. Vždy záleží na konkrétním skutkovém stavu. Z povahy věci není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i za situace, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Procentuální rozsah zpochybněného účetnictví (evidence) nelze vyjádřit, neboť je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemeno poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví (evidenci), na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.¹²¹

Tento judikaturní závěr soudu je stěžejní pro vypracování následujících částí práce. Soud konstatoval, že nelze stanovit algoritmus či pravidlo pro použití pomůcek, což do značné míry komplikuje vypracování návrhu metodického postupu, který by byl následně použit na modelové situace.

Nicméně, daňové řízení je ovládáno zásadou zákonnosti. Správce daně je povinen postupovat pouze v rámci toho, co mu zákon umožňuje a zároveň nesmí dělat nic, co mu zákon neukládá. Je tudíž možno na základě výše uvedeného alespoň **definovat obecné dílčí kroky** postupu při stanovení daně podle pomůcek, jak vyplývají ze zákona.

¹¹⁹ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 8 Afs 29/2014-83. nssoud.cz [online].

¹²⁰ NEJvyšší správní soud. Usnesení NSS ČR, č. j. 5 Afs 129/2006-142. nssoud.cz [online].

¹²¹ NEJvyšší správní soud. Usnesení NSS ČR, č. j. 4 Afs 87/2015-29. nssoud.cz [online].

3 NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU STANOVENÍ DANĚ PODLE POMŮCEK

V rámci analýzy judikatury byly současně vymezeny i jednotlivé dílčí kroky postupu při stanovení daně podle pomůcek. V předmětné návrhové části práce budou tyto jednotlivé kroky chronologicky seřazeny a provedeno shrnutí poznatků uvedených na předcházejících stranách.

Takový postup bude následně aplikován na modelových příkladech.

Smyslem sestavení tohoto postupu je shrnutí legislativní úpravy a judikatury do několika bodů za účelem přehledného seznámení daňového subjektu s tímto specifickým postupem správce daně.

Jednotlivé kroky postupu jsou uspořádány chronologicky tak, jak vyplývají ze zákonné úpravy a judikatury. Tedy tak, jak by správce daně postupoval při stanovení daně podle pomůcek.

3.1 Seřazení kroků postupu

Celý proces se skládá z pěti hlavních částí obsahující související dílčí kroky:

I. část – Splnění zákonných předpokladů

- 1) Daňový subjekt při dokazování nesplnil zákonnou povinnost
- 2) Bez součinnosti daňového subjektu nelze stanovit daň dokazováním
- 3) Prostřednictvím pomůcek lze stanovit daň dostatečně spolehlivě

II. část. – Konstrukce pomůcek

III. část – Přihlédnutí k výhodám pro daňový subjekt

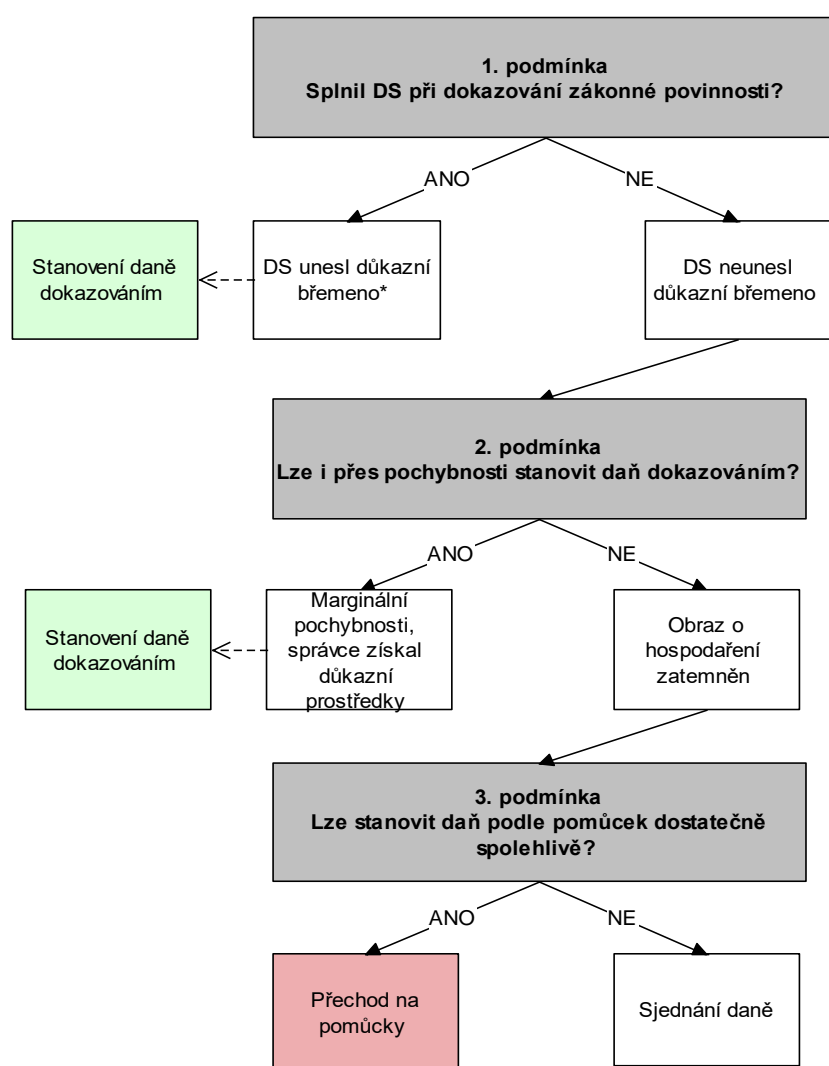
IV. část – Seznámení daňového subjektu

V. část – Náležitosti rozhodnutí

Výše uvedené základní části postupu jsou v následujících kapitolách práce dále podrobněji popsány.

3.2 I. část – Splnění zákonných předpokladů

Daňový řád preferuje stanovení daně na základě dokazování. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně. K němu lze přistoupit vždy až poté, kdy nejsou **splněny podmínky** pro stanovení daně na základě dokazování (viz Obrázek 6: Podmínky přechodu na pomůcky). Stanovení daně na základě dokazování před stanovením daně podle pomůcek nebo sjednáním daně je logicky upřednostněno, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrazil skutečnou realitu (např. příjmů a výdajů) daňového subjektu a daň tak byla stanovena ve správné výši ve smyslu ust. § 1 odst. 2 DŘ.



Obrázek 6: Podmínky přechodu na pomůcky¹²²

¹²² Vlastní zpracování na základě analýzy související judikatury.

Jak vyplývá z výše uvedeného (Obrázek 6: Podmínky přechodu na pomůcky) stanovení daně podle pomůcek nelze aplikovat na veškerá porušení povinností při dokazování, ale jen na porušení povinností zásadního charakteru. Tato porušení mají za následek, že i přes vedené důkazní řízení, vylučují stanovení daně dokazováním.

3.3 II. část – Konstrukce pomůcek

Správce daně při stanovení daně náhradním způsobem vychází z pomůcek, které:

a) má k dispozici – např. z předchozího průběhu řízení (kdy se nejprve pokoušel stanovit daň dokazováním)

b) si obstará – pomůcky si může správce daně obstarat buď v součinnosti s daňovým subjektem, nebo i bez jeho součinnosti

Volba pomůcek pro stanovení daně je věcí správce daně a je tedy na něm, jaké pomůcky při stanovení daně použije. Samozřejmě za předpokladu dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, tj. přiměřenosti pomůcek konkrétní situaci.

Pomůckami, které může správce daně použít, jsou zejména:

a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny

- tato skutečnost však nemění nic na to, že správce daně stanoví daň buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Stanovit daň kombinací dokazování a použití pomůcek je nepřípustné. Nelze stanovit základ daně podle pomůcek a pak ho navyšovat o konkrétní částku neprokázaných výdajů – nezpochybněné důkazní prostředky již musí být součástí konstrukce pomůcek. Pokud správce daně stanoví daň za použití pomůcek, nevede již dokazování o jednotlivých, pro stanovení daně rozhodných skutečnostech (např. jednotlivých daňových dokladech).

b) podaná vysvětlení

- např. jiných osob týkající se činnosti daňového subjektu

c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností

- není možné paušálně stanovit minimální počet srovnatelných daňových subjektů, který je nezbytný pro dostatečně spolehlivé stanovení daně podle pomůcek, důležitějším měřítkem než jejich počet je jejich srovnatelnost (obdobná činnost za obdobných ekonomických podmínek), navíc daň podle pomůcek stanovená výhradně dle srovnatelného daňového subjektu (např. použitím jeho základu daně a daně) přichází v úvahu zejména v situaci, kdy daňový subjekt nepodal za kontrolované zdaňovací období daňové tvrzení a není možné využít ani údaje z jiných daňových řízení s ním vedených. Anebo evidence nevede, nebyly předloženy, či evidence jako celek není možno považovat jako průkazné.

d) vlastní poznatky správce daně získání při správě daní

– např. statistické údaje, poznatky při správě daní jiných subjektů, zprávy a vyjádření jiných správních orgánů

3.4 III. část – Přihlédnutí k výhodám pro daňový subjekt

Je-li daň stanovena podle pomůcek, je správce daně při stanovení daně vázán ust. § 98 odst. 2 DŘ, a je tudíž povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Opomenutí této povinnosti může způsobit nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně.

Skutečnost, že správce daně k výše uvedenému přihlédl, musí být patrná ze spisu. Daňový subjekt má právo být s tímto seznámen, a to takovým způsobem, který mu umožní relevantně a kvalifikovaně vznášet proti takovému postupu výhrady. Ze spisu tak musí být zřejmá správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení nějaké výhody zohlednit či nikoliv.

Taktéž odvolací orgán musí být schopen následně přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí o stanovení daně v tom rozsahu, jak je vyžadováno v ust. § 114 odst. 4 DŘ. Tedy zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně.

Správce daně ale není ze zákona povinen vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou. Správce daně tedy nevyhledává např. veškeré možné další výdaje,

resp. ekonomické nevýhody atd., k nimž by pak přihlédl jako k výhodám podle předmětného ustanovení.

3.5 IV. část – Seznámení daňového subjektu

Daňový subjekt má právo být seznámen s tím, jakým způsobem byla daň podle pomůcek vypočtena. Daňový subjekt by měl být s konstrukcí pomůcky a výši takto vypočtené daně seznámen ještě **před ukončením daňové kontroly** (tj. v rámci výsledku kontrolního zjištění).

Ze spisu musí být zřejmá **správní úvaha správce daně o stanovení daně podle pomůcek** obsahující:

- konstatování správce daně o naplnění jednotlivých zákonných předpokladů,
- výčet podle jakých pomůcek a na podkladě jakých skutečností správce daně stanovil základ daně a daň jinak, než tvrdil daňový subjekt,
- samotná aplikace pomůcek a
- výpočet základu daně a daně.

Písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně podle pomůcek a jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, se zakládají do vyhledávací části spisu (ust. § 65 odst. 1 písm. b) DŘ). Správce daně musí zvolit takové řešení, které na jedné straně respektuje právo daňového subjektu na seznámení se s těmito údaji a na druhé straně nezpůsobí újmu základním právům jiného daňového subjektu.

3.6 V. část – Náležitosti rozhodnutí

Skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek, musí být patrné z výroku rozhodnutí. To znamená, že ve výroku musí být odkaz na ust. § 98 odst. 1 DŘ

4 APLIKACE METODICKÉHO POSTUPU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH

Meritem předmětné části je aplikace výše uvedeného postupu na konkrétní příklady.

Jednotlivé příklady jsou zaměřeny na konkrétní situace **neunesení důkazního břemene fyzickou osobu při dokazování**, neboť tato situace je nejběžnější.¹²³ Je tak abstrahováno od konkrétních situací, kdy daňový subjekt např. při postupu k odstranění pochybností neposkytne potřebnou součinnost a dále také od specifických situací typu stanovení daně při insolvenčních řízeních, nebo neprokázání původu majetku.

4.1 Daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky

V prvním modelovém příkladu jde o situaci, kdy daňový subjekt nepředloží žádné důkazní prostředky, ať už z důvodu ztráty, či zničení v rámci živelné pohromy (povodeň, požár atp.)

4.1.1 Stručný skutkový stav

Správce daně zahájil u pana Jana Nováka (dále jen „daňový subjekt“) daňovou kontrolu za účelem ověření základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 vykázaných dle ust. § 7 ZDP (viz protokol o ústním jednání – viz **Příloha 1** diplomové práce). Daňový subjekt provozuje samostatně (bez zaměstnanců) taxislužbu a pro zjištění základu daně si vede daňovou evidenci v souladu s ust. § 7b ZDP, k jejímuž předložení byl mimo jiné v rámci předmětného protokolu o ústním jednání požádán.

Daňový subjekt snahou vyhovět žádosti správce daně naložil veškeré důkazní prostředky prokazující tvrzení uvedená v řádném daňovém přiznání do auta, aby je doručil jeho místně příslušnému správci daně. Bohužel však na parkovišti před Finančním úřadem mu veškeré originální důkazní prostředky byly z auta odcizeny (potvrzení od Policie ČR). Daňový subjekt tak správci daně nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující údaje uvedené v řádném daňovém tvrzení.

¹²³ MITÁČEK, L. *Osobní sdělení*, Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 31, Brno. 26. 4. 2017.

4.1.2 Aplikace postupu

Správce daně je povinen primárně pokusit se stanovit daň na základě dokazování. Pro případný přechod na pomůcky správce daně nejprve hodnotil, zdali jsou naplněny tři zákonné podmínky pro tento postup.

Správce daně se tedy nejprve zabýval otázkou, zda daňový subjekt **nesplnil některé ze svých povinností při dokazování**.

Z podaného daňového přiznání za kontrolované zdaňovací období i z vyjádření daňového subjektu při zahájení daňové kontroly vyplývá, že vedl daňovou evidenci dle ust. § 7b ZDP.

Přestože byl daňový subjekt vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti tvrzené v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, nebyl správci daně předložen žádný důkazní prostředek.

Správce daně v tento moment mohl konstatovat, že daňový subjekt nesplnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 7b ZDP, když věrohodným způsobem neprokázal údaje o příjmech a o stavu majetku a nepředložil žádné důkazní prostředky, které by v plném rozsahu nahradily daňovou evidenci. S ohledem na výše uvedené byla splněna první podmínka pro aplikaci ust. § 98 odst. 1 DŘ, a to že daňovou povinnost nebylo možné stanovit dokazováním.

Správce daně dále posuzoval, **zda skutečně nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním**.

K výše uvedenému je nutno říci, že skutečnosti týkající se příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané ve smyslu ust. § 92 odst. 3 DŘ, tehdy, jestliže výše příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, která je vedena v souladu s ust. § 7b ZDP.

Pokud však nebyla daňová evidence předložena, musel by daňový subjekt v rámci důkazního břemene uvést takové důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny (musel by u svých odběratelů a dodavatelů zajistit veškeré náhradní doklady). Tak tomu však v dané věci nebylo

a správce daně neměl možnost ověřit, zda příjmy a výdaje uvedené v daňovém přiznání byly ve správné výši.

Daňový subjekt tedy **nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním**. Byla tak splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

Jako poslední se správce daně zabýval posouzením třetí podmínky, a to, zda mohla být **daň prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě**.

Ačkoli zákonná norma neurčuje pojem „dostatečně spolehlivě“, lze s ohledem na kontext soudit, že se jedná o takovou výši daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, tj. mělo by se jednat o takovou daň, která se pokud možno bude co nejvíce blížit realitě. Na druhou stranu je však nutno si uvědomit, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradní formou stanovení daňové povinnosti a je možno ji použít až poté, co daňový subjekt nedostál svým povinnostem, a daň nebylo možno stanovit dokazováním.

Vzhledem k tomu, že správce daně neměl žádné jiné důkazní prostředky, využil jako pomůcku **srovnatelné daňové subjekty** dle ust. § 98 odst. 3 písm. c) DŘ.

Konkrétně použil porovnání tří srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností pro předmětné zdaňovací období. Správcem daně vybrané srovnatelné daňové subjekty se zabývaly shodným předmětem podnikatelské činnosti jako kontrolovaný daňový subjekt (provozování taxislužby vozidly do 3,5 tuny) v obdobné lokalitě a čase. Jelikož správce daně neměl relevantní informace o rozsahu činnosti daňového subjektu, zahrnul „rozsah činnosti“ mezi kritéria výběru pouze částečně, a to výběrem srovnatelných daňových subjektů bez zaměstnanců.

Z důvodu srovnatelnosti a spolehlivosti výpočtu daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, použil správce daně údaje o příjmech a výdajích z daňových přiznání srovnatelných daňových subjektů za předmětné zdaňovací období. Tyto údaje

správce daně následně ještě zprůměroval za účelem eliminace faktorů ovlivňujících výši zdanitelných příjmů a dosažení co „nejobjektivnějšího“ výsledku.

Výhody pro daňový subjekt

Za kontrolované zdaňovací období správce daně při výpočtu zohlednil slevu na poplatníka ve výši 24.840,- Kč dle ust. § 35ba odst. 1 ZDP, daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13.404,- Kč dle ust. § 35c ZDP, daňovým subjektem uplatněnou částku úroků dle ust. § 15 odst. 3 a 4 ZDP ve výši 50.000,- Kč. Jiné skutečnosti, ze kterých by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, správce daně nezjistil.

Výhody pro daňový subjekt lze uplatnit pouze tam, kde nějaké takové výhody jsou známy. Správce daně tedy zohlednil mu známé skutečnosti a jeho postup byl tedy zcela v souladu s ust. § 98 odst. 2 DŘ.

S ohledem na výše uvedené lze mít za to, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě v souladu s ust. § 98 odst. 4 DŘ a **byla splněna i třetí podmínka** limitující použití pomůcek.

Seznámení daňového subjektu s pomůckami

Vzhledem k tomu, že správce daně uvedl výpočet i do zprávy o daňové kontrole, se kterou daňový subjekt dle ust. § 88 odst. 3 DŘ seznámil, splnil tak povinnost seznámení daňového subjektu s konstrukcí pomůcek. Podrobné viz **Příloha č. 2** této práce.

V daném případě, však s ohledem na zásadu mlčenlivosti uvedl správce daně do zprávy o daňové kontrole srovnatelné subjekty pouze anonymně (A, B a C). Přesnou identifikaci jednotlivých osob však správce daně musí mít založeno ve vyhledávací (neveřejné) části spisu pro účely přezkoumání odvolacím orgánem či soudem.

Náležitosti rozhodnutí

Dle ust. § 98 odst. 1 DŘ správce daně naplnil i povinnost uvést stanovení daně podle pomůcek i do výroku rozhodnutí – v daném případě do dodatečného platebního výměru – viz **Příloha č. 3** této práce.

4.1.3 Komentář

Při výše uvedeném postupu by bylo možno konstatovat, že správce daně stanovil daň podle pomůcek oprávněně, neboť správní úvaha správce daně pro nemožnost stanovení daně dokazováním je logicky odůvodněna a „dostatečná spolehlivost“ při samotném výpočtu daně je uvedena přezkoumatelným způsobem.

Nelze ale jednoznačně říct, že daň nemohla být stanovena i spolehlivěji při využití dalších pomůcek. V daném případě však daňový subjekt neumožnil správci daně jakýkoliv pokus o stanovení daně dokazováním, neboť nepředložil žádné důkazní prostředky.

Míra dostatečné spolehlivosti tak závisí pouze na správní úvaze konkrétní úřední osoby správce daně. Je patrné, že onu „dostatečně spolehlivě“ stanovenou daň bude daňový subjekt vnímat v jiné výši než správce daně, a bude tak jablkem sváru. Je to však daňový subjekt, který nesplnil své zákonné povinnosti a musí tak strpět stanovení daně podle pomůcek, na které nelze mít nároky na stejnou přesnost jako při stanovení daně dokazováním.

4.2 Správce daně znevěrohodnil evidenci jako celek

V druhém příkladu daňový subjekt předložil účetnictví nebo jinou obdobnou evidenci, kterou správce daně znevěrohodnil a označil za neprůkaznou. Neprůkazná evidence daňového subjektu, která „zatemní ekonomický obraz o hospodaření daňového subjektu“ takovým způsobem, kdy již nelze stanovit daň dokazováním, přechází správce daně na pomůcky.

4.2.1 Stručný skutkový stav

Správce daně již při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2016 na dani z příjmů fyzických osob měl informace o výši obchodní přírážky zjištěnou v rámci místního šetření. Následně po zahájení daňové kontroly „kontrolním propočtem“ zjistil, že množství nakoupeného zboží a předpokládané přírážky neodpovídá skutečnostem uvedeným v daňovém přiznání. Daňový subjekt podniká v oblasti pohostinství (provozuje restauraci) a pro zjištění základu daně v kontrolovaném zdaňovacím období vedl účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), které správci daně předložil ke kontrole. Správce daně

z předložených důkazních prostředků zjistil, že údaje v předloženém účetním deníku nesouhlasí s údaji v předložené hlavní knize, měsíční obraty účtů v hlavní knize nesouhlasí s údaji v účetním deníku, hlavní kniha neobsahuje všechny účty, které byly v účetním deníku pro účtování použity, údaje v předložených výkazech (Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty) nesouhlasí s údaji, které jsou uvedeny v předložené hlavní knize, účetní deník neodpovídá záznamům v předložené evidenci tržeb, inventuru a inventarizaci daňový subjekt neprovedl. Daňový subjekt byl současně upozorněn, že při nesplnění zákonných povinností, v důsledku, kterých nebude možné daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek dle ust. § 98 DŘ.

Výše uvedené pochybnosti daňový subjekt do konce daňové kontroly neodstranil. Správce daně konstatoval, že předložené účetnictví nesplňuje požadavky ust. § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, protože není správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, a daň bude tudíž stanovena podle pomůcek.

4.2.2 Aplikace postupu

Správce daně se opět nejprve zabýval otázkou, zda daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování.

Podle ust. § 2 zákona o účetnictví účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. V ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví se dále uvádí, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"). Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.

V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (ust. § 4 odst. 8 citovaného zákona) a přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Dle ust. § 8 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Dle ust. § 8 odst. 3 zákona o účetnictví je účetnictví účetní jednotky úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle ust. § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku. Popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle ust. § 21a zákona o účetnictví a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.

Dle ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví je účetnictví účetní jednotky průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci.

Zákon o účetnictví v ust. § 6 odst. 3 zákona o účetnictví (odkazující na ust. § 29 a § 30 zákona o účetnictví) dále ukládá účetním jednotkám povinnost k okamžiku sestavení účetní závěrky provést inventarizaci, při které se porovnávají skutečné stavy se stavy účetními a zjišťují se případné inventarizační rozdíly. Přičemž skutečné stavy majetku při inventarizaci zjišťují účetní jednotky fyzickou inventurou a tyto dále zaznamenávají v inventurních soupisech (inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat skutečnosti, aby bylo možno zjištěný majetek jednoznačně určit, podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury, způsob zjišťování skutečných stavů, okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury atd.). Bez provedení inventarizace nemůže být účetnictví považováno za průkazné.

K zajištění průkaznosti a správnosti účetnictví, správnosti hospodářského výsledku, a tedy i k zajištění správného základu daně je nutné dodržet rovněž zásadu oceňování majetku ve smyslu ust. §§ 24, 25, 26, 27 a 28 zákona o účetnictví. Úplatně pořízené zásoby se oceňují pořizovací cenou, tj. cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.

Ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví zakládá účetním jednotkám povinnosti vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

V daném případě, jak bylo již uvedeno ve stručném skutkovém stavu, byly shledány nesrovnalosti v předloženém účetním deníku, který nesouhlasí s předloženou hlavní knihou – měsíční obraty účtů, nesouhlasí s údaji v účetním deníku a neobsahuje všechny účty, které byly v účetním deníku pro účtování použity. Dále bylo zjištěno, že údaje v předložených výkazech (rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2016) nesouhlasí s údaji, které jsou uvedeny v předložené hlavní knize.

Dále bylo kontrolou předloženého účetního deníku za předmětné účetní období a předložené evidence tržeb, ve které jsou za jednotlivé dny evidovány částky tržeb v hotovosti, stravenkách a celkové tržby zjištěno, že evidence tržeb neodpovídá záznamům v účetním deníku. Měsíční tržby, které jsou uvedeny v předložené evidenci, nejsou v účetním deníku zaúčtovány ve stejné výši. Zcela jiné údaje o tržbách se nacházejí i v předložené evidenci nazvané Hlavní kniha na účtu Tržby za zboží.

Dále bylo z předložené hlavní knihy analyticky zjištěno, že daňový subjekt vykázal v průběhu kontrolovaného zdaňovacího období konečné stavy účtu 211100 - Pokladna v záporných hodnotách. V záporných hodnotách jsou zde vykázány rovněž i všechny konečné stavy v jednotlivých měsících účtu 213100 – Ceniny (stravenky). V případě, kdy daňový subjekt přijímá stravenky od zákazníků a ty následně předkládá distributorovi stravenek k proplacení, není možné, aby jejich stav byl v účetnictví vykázán v záporných číslech. Při správném účtování není fakticky možné, aby zůstatky těchto účtů nabývaly záporných hodnot. Jaké byly skutečné stavy stravenek – cenin nebylo kontrolou možné ověřit, vzhledem ke skutečnosti, že jejich evidence a inventarizace nebyly ke kontrole předloženy. Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt neprováděl inventarizaci majetku v souladu s ust. § 29 odst. 1 zákona o účetnictví, neboť by jinak zjistil nesoulad mezi stavem skutečným a stavem majetku a závazků vyplývajících z účetnictví. V průběhu daňové kontroly nebyly předloženy žádné průkazné účetní záznamy o provedení fyzické inventury majetku (i finančního) a o vyúčtování inventarizačních rozdílů. Lze tedy konstatovat, že účetnictví daňového subjektu nesplňovalo podmínku průkaznosti uvedenou v ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví.

O skutečnosti, že předložené účetnictví je neúplné svědčilo dále zjištění správce daně u nejčastějších dodavatelů (MAKRO Cash & Carry ČR, s. r. o., Plzeňský Prazdroj, a. s.,

PEPSICO CZ, s. r. o., Philip Morris ČR, a. s.). Při porovnání poskytnutých informací, předložených prvotních dokladů a účetní evidence za zdaňovací období roku 2016 bylo zjištěno, že daňový subjekt nezaúčtoval do účetnictví veškeré pořízení zboží, materiálu, a režijního materiálu.

Vzhledem k výše uvedenému, správce daně konstatoval, že daňový subjekt neúčtoval podvojnými zápisy o veškerých skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, čímž nedodržel ust. § 3 zákona o účetnictví. Současně účetnictví daňového subjektu nesplňuje požadavky stanovené v ust. § 8 zákona o účetnictví (správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost a přehlednost).

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty jsou součástí účetní závěrky (dle ust. § 18 zákona o účetnictví) a tím i základními výstupy z účetnictví, které v sobě zahrnují informace o všech zaúčtovaných operacích daného účetního roku i obdobích předchozích. Při sestavování těchto výkazů je proto třeba postupovat v souladu s účetními předpisy, které stanoví pravidla pro jejich sestavování, a tak tomu v daném případě nebylo.

Daňový subjekt tedy ani na výzvy nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost, když správci daně nepředložil účetnictví vedené ve smyslu ust. § 8 zákona o účetnictví, ze kterého lze vycházet pro ověření hospodářského výsledku, čímž porušil ust. § 92 DŘ. Lze tedy konstatovat, že **první podmínka** pro stanovení daně pomůckami **byla splněna**.

Správce daně dále posuzoval, zda skutečně nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

K výše uvedenému je nutno říci, že skutečnosti týkající se výsledku hospodaření uvedeného v daňovém přiznání lze považovat za prokázané ve smyslu ust. § 92 odst. 3 DŘ, tehdy, jestliže odpovídá údajům v účetnictví daňového subjektu, které je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví (dále jen „vyhláška 500/2002 Sb.“) a příslušnými českými účetními standardy.

Řádně vedené účetnictví, lze považovat za základní přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů, byť ne jediný. Podle ust. § 93 odst. 1 DŘ lze jako důkazních prostředků užít

všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud však neexistuje řádně vedené účetnictví, nebo je neúplné, neprůkazné a nesprávné, musel by daňový subjekt v rámci důkazního břemene dle ust. § 92 odst. 2 DŘ uvést takové důkazy, které by v plném rozsahu neúplnost a neprůkaznost účetnictví nahradily a způsobem bezpochybným doložily výsledky hospodaření, které jsou v daňovém přiznání uvedeny.

Tak tomu však v dané věci nebylo, neboť daňový subjekt v rámci daňového řízení nepředložil žádné důkazní prostředky, které by jeho tvrzení stran údajů uvedených v daňovém přiznání prokázaly. Za takové situace lze konstatovat, že v dané věci daňový subjekt nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen relevantně posoudit, zda veškeré údaje uvedené v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, tedy zda daň byla stanovena ve správné výši.

S ohledem na výše uvedené má správce daně za to, že **i druhá podmínka** pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek (nemožnost stanovení daně dokazováním) **byla splněna**.

Jako poslední správce daně posuzoval třetí podmínku, a to zda mohla být daň prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. S ohledem na výše uvedené lze soudit, že „dostatečně spolehlivá“ je taková výše daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě.

Správce daně využil jako pomůcku důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a vlastní poznatky získané při správě daní, tj. pomůcky dle ust. § 98 odst. 3 písm. a) a d) DŘ.

Správce daně vycházel z daňových dokladů, evidencí a listin předložených daňovým subjektem (byť pro svou nedostatečnost a neúplnost nebyly tyto doklady a listiny způsobilé k prokázání daňové povinnosti dokazováním), dále vyjádření zástupce v průběhu kontroly a vlastní poznatky získané při správě daní.

Správce daně stanovil tržby ve výši **2.698.216,- Kč** (viz následující Tabulka 2: Stanovení tržeb podle pomůcek).

	Tabákové výrobky	Pivo	Zboží	Jídlo	Celkem
Počáteční stav zásob	12 000 Kč	70 000 Kč	290 000 Kč	180 000 Kč	552 000 Kč
Konečný stav zásob	8 500 Kč	50 000 Kč	200 000 Kč	130 000 Kč	388 500 Kč
Likvidace gastroodpadu				40 000 Kč	40 000 Kč
Nákup materiálu a zboží	62 000 Kč	560 000 Kč	220 000 Kč	460 000 Kč	1 302 000 Kč
Spotřeba celkem	65 500 Kč	580 000 Kč	310 000 Kč	470 000 Kč	1 465 500 Kč
Vypočtená obchodní přírážka	7,20 %	60 %	130 %	110 %	83,48 %
Prodej zboží a výrobků	70 216 Kč	928 000 Kč	713 000 Kč	987 000 Kč	2 698 216 Kč

Tabulka 2: Stanovení tržeb podle pomůcek¹²⁴

¹²⁴ Vlastní zpracování.

Obchodní přírážku použitou v předcházející tabulce (Tabulka 2: Stanovení tržeb podle pomůcek) k jednotlivému zboží a výrobkům stanovil správce daně z údajů poskytnutých daňovým subjektem (srovnáním nákupních cen s prodejními cenami uvedenými v jídelním a nápojovém lístku). Tato zjištění správce daně byla v souladu s údaji uvedenými daňovým subjektem.

Správce daně dopočetl počáteční stavy jednotlivých druhů zásob k 1. 1. kontrolovaného zdaňovacího období na základě vyjádření daňového subjektu, že struktura sortimentu se v čase nemění a použil k tomu strukturu zásob zjištěnou ze soupisu zboží k 31. 12. předchozího zdaňovacího období nazvaného jako „inventura a konečný stav zásob ke dni 31. 12. 2015“

Dále u jídla správce daně zohlednil i daňovým subjektem uváděnou výši ztratného (gastroodpadu), jejíž výše (tj. 40.000,- Kč) odpovídala vlastním zjištěním správce daně.

Správce daně podle pomůcek stanovil celkové výnosy daňového subjektu za předmětné zdaňovací období součtem níže uvedených položek:

- zjištěné ostatní finanční výnosy ve výši **3.000,- Kč**,
- zjištěné tržby z prodeje služeb ve výši **80.000,- Kč**,
- vypočtené tržby za zboží a výrobky ve výši **2.698.216,- Kč**,
- výnosy z nezaúčtovaných faktur ve výši **51.200,- Kč**.

V případě nezaúčtovaných faktur se jednalo o faktury, které správce daně zjistil z výzev k součinnosti v celkové výši 33.000,- Kč (bez DPH), na jejichž základě dospěl k následujícím výnosům a nákladům (Tabulka 3):

Položka	Náklady	Obchodní přírážka	Výnosy
Tabákové výrobky	15 000 Kč	zjištěna z dokladů	16 050 Kč
Pivo	10 000 Kč	60 %	16 000 Kč
Zboží	3 000 Kč	130 %	6 900 Kč
Potraviny	5 000 Kč	145 %	12 250 Kč
Celkem	33 000 Kč		51 200 Kč

Tabulka 3: Nezaúčtované faktury¹²⁵

Na základě výše uvedeného stanovil správce daně **celkové výnosy** ve výši **2.832.446,- Kč** (3.000,- Kč + 80.000,- Kč + 2.698.216,- Kč + 51.200,- Kč).

Správce daně při stanovení nákladů vycházel z nezpochybněných nákladů vykázaných daňovým subjektem v účetnictví ve výši **1.600.000,- Kč**, které **snížil o níže uvedené položky**:

- náklady nesouvisející s předmětným zdaňovacím obdobím ve výši **50.000,- Kč**,
- duplicitně zaúčtované náklady v souhrnné výši **20.000,- Kč**,
- v nesprávné výši zaúčtované prvotní doklady v souhrnné výši **16.000,- Kč**,
- položky zaúčtované bez dokladu o pořízení zboží ve výši **10.000,- Kč**.

Správce daně dále zjistil, že daňový subjekt neměl v účetnictví zaúčtované veškeré náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, proto správce daně **zvýšil náklady za použití pomůcek** o:

- nezaúčtované faktury zjištěné od dodavatelů ve výši **33.000,- Kč**,
- v nesprávné výši zaúčtované prvotní doklady v souhrnné výši **22.000,- Kč**,
- nezaúčtovaný počáteční stav zásob k 1.1. zdaňovacího období ve výši **552.000,- Kč**.

Celkové náklady tak správce daně stanovuje ve výši **2.111.000 Kč** (1.600.000,- Kč - 50.000,- Kč - 20.000,- Kč - 16.000,- Kč - 10.000,- Kč + 33.000,- Kč + 22.000,- Kč + 552.000,- Kč).

Správce daně podle pomůcek stanovil výsledný **základ daně** ve výši **721.446,- Kč** (2.832.446,- Kč - 2.111.000,- Kč).

¹²⁵ Vlastní zpracování.

Výhody pro daňový subjekt

Správce daně se v souladu s ust. § 98 odst. 2 DŘ zabýval tím, zda existují skutečnosti ve prospěch daňového subjektu, které sám neuplatnil. Výhody pro daňový subjekt lze uplatnit pouze tam, kde nějaké takové výhody jsou známy. Při výpočtu daně zohlednil slevu na poplatníka ve výši 24.840,- Kč dle ust. § 35ba odst. 1 ZDP a daňové zvýhodnění na vyživované dítě dle ust. § 35c ZDP ve výši 13.404,- Kč. Jiné skutečnosti, ze kterých by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, správce daně nezjistil.

Číslo a název řádku daňového přiznání DPFO	Údaje uvedené v daňovém přiznání	Správce daně stanoveno	Rozdíl
104 Výsledek hospodaření	120 000 Kč		
105 Úhrn částek zvyšujících	0 Kč		
106 Úhrn částek snižujících	0 Kč		
113 a 37 Dílčí základ daně § 7	120 000 Kč	721 446 Kč	601 446 Kč
42 Základ daně	120 000 Kč	721 446 Kč	601 446 Kč
56 Zaokrouhlený základ daně	120 000 Kč	721 400 Kč	601 400 Kč
57 Daň	18 000 Kč	108 210 Kč	90 210 Kč
70 Úhrn slev na dani	24 840 Kč	24 840 Kč	0 Kč
71 Daň po slevách	0 Kč	83 370 Kč	83 370 Kč
72 Daňové zvýhodnění	13 404 Kč	13 404 Kč	0 Kč
74 Daň po uplatnění zvýhodnění	0 Kč	69 966 Kč	69 966 Kč
75 Daňový bonus	13 404 Kč	0 Kč	-13 404 Kč

Tabulka 4: Výpočet daňové povinnosti za kontrolované zdaňovací období¹²⁶

Správce daně konstatoval, že s ohledem na výše uvedené lze mít za to, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě (v souladu s ust. § 98 odst. 4 DŘ). Byla tak **splněna** i třetí **podmínka limitující použití pomůcek**.

¹²⁶ Vlastní zpracování.

Seznámení daňového subjektu s pomůckami

Vzhledem k tomu, že správce daně i v tomto případě seznámil daňový subjekt s konstrukcí pomůcek v rámci zprávy o daňové kontrole splnil tak povinnost seznámení před ukončením daňové kontroly. V daném případě by daňový subjekt byl seznámen s veškerými pomůckami bez anonymizace některých údajů, neboť bylo vycházeno pouze ze skutečností vztahujících se ke kontrolovanému daňovému subjektu.

Správce daně uvedením odkazu na ust. § 98 odst. 1 DŘ do výroku dodatečného platebního výměru **splnil tak i náležitost rozhodnutí** při stanovení daně podle pomůcek.

4.2.3 Komentář

Na výše uvedeném příkladu bylo znázorněno, jak správce daně znevěrohodnil předložené účetnictví daňového subjektu a následný přechod na stanovení daně podle pomůcek.

V daném případě správce daně jako pomůcek využil údaje zjištěné u daňového subjektu, neboť vycházel z nezpochybněných částí účetnictví, které doplnil údaji zjištěnými od dodavatelů daňového subjektu a výsledné výnosy dopočítal podle obchodní přírážky, kterou zjistil z jídelního lístku a vyjádření daňového subjektu v průběhu kontroly. Správce daně dále také zohlednil gastroodpad, což jsou nespotřebované suroviny z důvodu jejich trvanlivosti, odkrojky při zpracování atd., který se k danému oboru činnosti nutně vztahuje. Správce daně využil maximum ze zjištění u daňového subjektu a lze tak mít za to, že správce daně unesl svoje důkazní břemeno a stanovil daňovému subjektu základ daně a daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě.

Pro daňový subjekt však znevěrohodněné účetnictví v daném modelovém příkladu znamená, že z původně v daňovém tvrzení uvedeného daňového bonusu ve výši 13.404,- Kč, správce daně vypočetl daňovou povinnost ve výši 69.966,- Kč.

Daňový subjekt tedy musí vrátit vyplacený daňový bonus a zaplatit doměřenou daň, tj. musí uhradit částku ve výši 83.370,- Kč (13.404,- Kč + 69.966,- Kč).

Dalším následkem je také penále podle ust. § 251 DŘ ve výši 20 % z doměřené daně a daňového bonusu. V daném případě by tak penále činilo 16.674,- Kč (83.370,- Kč * 20 %). Po zaplacení doměřené daně včetně příslušenství by daňovému subjektu byl ještě vyměřen úrok z prodlení dle ust. § 252 DŘ.

Ekonomické dopady jsou však relativní. Částka doměřené daně včetně příslušenství je sice přesně určená, nicméně je možno polemizovat o tom, jak vysokou daň by daňový subjekt platil, kdyby ve svém účetnictví měl zahrnutý veškeré účetní případy ve skutečné výši. Lze totiž také dospět k závěru, že daň stanovená podle pomůcek může být ve výsledku i nižší, než daň stanovená dokazováním, a tudíž pro daňový subjekt „výhodnější“. Taková úvaha by se zejména týkala daňových subjektů, kteří jsou v oboru úspěšnější.

Nicméně jakékoliv obdobné „hazardování“ s daňovou povinností podle pomůcek v podobě náhlých ztrát veškerých evidencí nelze v žádném případě jakkoliv doporučovat. neboť v takovém případě může hrozit i trest odnětí svobody či zákaz činnosti dle ust. § 254 z. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

4.3 Správce daně vyloučí „velké množství“ výdajů

Situace, kdy správce daně v průběhu kontroly zpochybnil velké množství uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů (ust. § 24 odst. 1 ZDP), které již znemožňovalo stanovit daň dokazováním.

4.3.1 Stručný skutkový stav

Správce daně zahájil u daňového subjektu kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012. Předmětem samostatné činnosti daňového subjektu v kontrolovaném období byly přípravné a dokončovací stavební práce.

V předmětném zdaňovacím období se daňový subjekt konkrétně zabýval výkopem kanalizace v menší obci. Daňový subjekt za tyto práce dostal zaplaceno na účet v celkové výši 10.000.000,- Kč. Správce daně tudíž neměl o příjmech za provedené práce žádných pochyb.

Daňový subjekt nemá žádné zaměstnance. Na provedení deklarovaných prací využil formou subdodávek jiné fyzické osoby, které mají příslušné živnostenské oprávnění.

Daňový subjekt těmto subdodavatelům částečně platil na účet a částečně jim bylo placeno v hotovosti. Z dokladů, které byly vypláceny hotově, není jednoznačné patrné, komu bylo vyplaceno.

Správce daně měl důvodné pochybnosti o rozsahu provedených prací, neboť z přijatých faktur daňového subjektu, není patrný rozsah, kdo, kde, kdy a jaké práce prováděl. Obsahují pouze obecný text - „fakturujeme Vám za výkopové práce“. Na vystavených fakturách daňovým subjektem je naopak přesně definováno, jaké práce, kde a kdy byly prováděny, neboť tak po daňovém subjektu bylo požadováno i objednatel.

Správci daně vznikly důvodné pochybnosti o rozsahu provedených prací, a tudíž vyzval daňový subjekt k doložení dalších důkazních prostředků prokazujících, že výdaje ve výši 9.900.000,- Kč dle přijatých faktur sloužily ve smyslu ust. § 24 ZDP k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši 10.000.000,- Kč.

Daňový subjekt k tomu doložil Smlouvy o dílo sepsanou mezi ním a konkrétními subdodavateli (dále jen „Smlouvy“) a čestná prohlášení subdodavatelů o tom, že v kontrolovaném zdaňovacím období vykonávali zemní práce pro daňový subjekt.

Z předložených Smluv mimo jiné vyplývá, že na stavbě bude ode dne zahájení zhotovitelem veden stavební deník, kde se budou zaznamenávat průběh stavebních prací a tento deník bude předkládán a v jedné kopii předáván objednateli.

Správce daně však z předložené smlouvy zjistil, že:

- z ověřovací notářské doložky jednoznačně vyplývá, že smlouva byla podepsána až více než 2 roky po údajném provedení prací.
- není zřejmé místo konání prací, termín předání pracoviště, termín zahájení a ani dokončení prací,
- cena díla měla být podložena objednávkou,
- zhotovitel měl písemně oznámit objednateli dokončení díla,
- splnění díla mělo být prokázáno „Zápisem o předání a převzetí díla“ podepsaným oběma stranami,
- na stavbě měl být veden stavební deník, jehož kopie měla být předána objednateli.

Žádné výše uvedené dokumenty zmíněné ve smlouvě však nebyly správci daně doloženy.

V rámci ústního jednání s daňovým subjektem chtěl správce daně prokázat faktické provedení výkopových prací, např. jakým způsobem byl navázán kontakt se subdodavateli služeb, kde konkrétně byly práce prováděny, jakým způsobem, a zda dodavatelé služeb disponovali dostatečným technickým vybavením a zaměstnanci, zda existovaly stavební deníky, smlouvy o dílo, objednávky.

Odpovědi daňového subjektu byly obecné, nekonkretizoval, kdo měl ty které výkopové práce provádět atd.

Daňový subjekt dále navrhl výsledky jednotlivých subdodavatelů. Správce daně však vlastní vyhledávací činností zjistil, že většina subdodavatelů jsou nekontaktní (adresy místa pobytu na obecních úradech, magistrátech), přiznání na daň z příjmů, ani přiznání k DPH nepodávají. Výslech těchto svědků se nepodařilo zajistit ani v součinnosti s Policií ČR.

Část svědků, která se podařila správci daně k provedení svědecké výpovědi zajistit, vypovídala sice tak, že práce provedli, ovšem nebyli schopni říct:

- v jakém rozsahu, a kdy práce prováděli,
- nepamatovali si kde, a jak se tam dostali,
- co, a jakými pracovními nástroji tam dělali,
- jací další spolupracovníci se na staveništi nacházeli.

Naopak správce daně mimo jiné získal i výpověď svědka, který uvedl, že pro daňový subjekt prováděl zemní práce, ale šlo pouze o jednu zakázku, za kterou dostal zaplacen 5.000,- Kč proti pokladnímu dokladu. Dále uvedl, že faktury, které mu byly předloženy správcem daně, vystavené jeho jménem za práce provedené pro daňový subjekt ve výši 5.000.000,- Kč „vidí poprvé v životě“. Podpis na fakturách není jeho a ani nikoho vystavením faktur nepověřil. Daňový subjekt, který byl přítomen, neměl na svědka žádné otázky.

Pro úplnost správce daně uvedl, že někteří subdodavatelé byli také jednatelem několika společností s ručením omezeným. Tyto společnosti byly převážně v likvidaci, nevykazovaly žádnou činnost, nenacházely se na adresách sídla atd.

V rámci Usnesení o zrušení společnosti s likvidací a jmenování likvidátora se uvádí např. „Z příloh návrhu, kterými jsou úřední záznamy policejního orgánu, soud zjistil, že jediný společník předmětné společnosti je s pravděpodobností hraničící s jistotou tzv. „bílým koněm.“

Správce daně konstatoval, že provedené svědecké výpovědi jsou zcela nejasné. Na základě provedení svědeckých výpovědí nedošlo k odstranění pochybností správce daně, ba spíše naopak je prohloubily.

Správce daně veškeré předložené a vlastní vyhledávací činnosti získané důkazní prostředky vyhodnotil v souladu s ust. § 8 odst. 1 DŘ, tedy posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Na základě provedeného posouzení výše uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů vynaložených na deklarované stavební práce. Dále je třeba ještě poznamenat, že daňový subjekt nedoložil správci daně ani rozsah a druh údajně „nakoupených“ služeb – prací.

Správce daně neměl možnost ověřit, zda tyto práce mohly sloužit, co do druhu a rozsahu, k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně tedy nemohl porovnat druh a množství práce dodané (výdaje) a množství a druh práce vyfakturované (příjmy).

4.3.2 Aplikace postupu

Z důvodů výše uvedených pak došlo k situaci, kdy správce daně **vyloučil veškeré náklady** deklarované daňovým subjektem, což s ohledem na konstantní judikaturu NSS, vylučuje stanovení daně ve správné výši dokazováním. Toto platí zejména za situace, kdy nejsou pochybnosti stran příjmů (výnosů), tedy faktické realizace prací na straně „výstupů“. Pokud tedy nejsou pochybnosti, že určité práce byly provedeny, nelze na výdaje (náklady) nutně k zajištění takových prací zcela rezignovat. Za takové situace pak nastupuje náhradní způsob stanovení daně, a to za použití pomůcek.

V takovém případě se správce daně v první řadě zabývá splněním zákonných podmínek pro tento způsob stanovení daně.

Správce daně tedy podrobně hodnotil splnění jednotlivých podmínek, ze kterých lze stanovit daň za použití pomůcek. Nejprve se proto zabýval otázkou, zda daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování. Samotná povinnost daňového subjektu prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání (tvrzení) vyplývá z ust. § 92 odst. 3 DŘ.

Pro posouzení předmětného případu je rozhodující ust. § 24 odst. 1 ZDP, z něhož vyplývá, že daňový subjekt má právo na odečet výdajů (nákladů), které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nemůže se tedy jednat o jakýkoliv výdaj vynaložený daňovým subjektem, ale pouze o takový výdaj, který má přímou a bezprostřední vazbu na jeho podnikatelskou činnost. Základem pro posouzení, zda daňový subjekt přiznal a odvedl daň v odpovídající výši, je účetnictví či jiná povinná evidence.

V rámci daňové kontroly daňový subjekt předložil formální důkazní prostředky, které však neprokazují, že k subdodavatelským pracím skutečně došlo, že byly provedeny dodavateli uvedenými na fakturách a byly provedeny v čase a rozsahu, jak je uvedeno na fakturách.

Ačkoliv prokazování uskutečnění daňového nákladu je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba zabývat se také skutečností, zda deklarovaný stav dle předložených dokladů je v souladu se stavem skutečným, tj. zda skutečně došlo k realizaci předmětných služeb deklarovaným způsobem. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal správci daně v daňovém řízení nejen to, že předmětné plnění (služba) dle dokladů bylo fakticky provedeno, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako dodavatel tohoto plnění uvedena na předloženém dokladu.

Za situace, kdy daňový subjekt není schopen předložit dostatečné důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem byla služba (práce) realizována, respektive předložit důkazy, které by uskutečnění služby zachycovaly co do průběhu a výsledku, neunesse důkazní břemeno a nemůže tedy předmětné výdaje deklarovat, jako výdaje daňově účinné.

Další rozhodnou skutečností v dané věci je to, že nebyla prokázána realizace této služby deklarovanými dodavateli. Uskutečnění služby nelze nahradit pouhým dokladem (faktura, výdajový doklad), aniž by bylo prokázáno, že se skutečně realizovala. Daňové doklady nejsou vždy důkazem o uskutečnění obchodního případu, ale jen tvrzením daňového subjektu o tom, že takové plnění bylo uskutečněno.

Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění předmětného sjednaného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako dodavatel deklarována daňovým subjektem. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Jestliže si tedy daňový subjekt sníží výsledek hospodaření o náklady, které označí za daňově relevantní, je povinen oprávněnost takového tvrzení rovněž prokázat.

Důkazní břemeno, které daňový subjekt stíhá ve smyslu ust. § 92 odst. 3 DŘ, nelze přenášet na správce daně s poukazem na ust. § 92 odst. 5 DŘ. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo nesplnil své povinnosti.

Správce daně dostal své povinnosti dle ust. § 92 odst. 5 DŘ tím, že vyjádřil pochybnosti týkající se věrohodnosti předložených formálních dokladů a tyto odůvodnil. Je nutno si uvědomit, že pouze v tomto ohledu tíží správce daně důkazní břemeno. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje uvedené v daňové evidenci jsou zaznamenány v rozporu se skutečností.

Správci daně nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu. Pro závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem postačí, pokud se mu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzeních. Správce daně tím, že některý důkazní prostředek odůvodněně neosvědčí jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci.

Správce daně v daném případě unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 DŘ tím, že daňovému subjektu sdělil důvody svých pochybností stran faktické realizace služeb (stavebních prací) deklarovaným dodavatelem. Vydáním výzvy k dokazování, kterou byl daňový subjekt informován o pochybnostech správce daně, přešlo důkazní

břemeno opět na daňový subjekt, který sice další důkazní prostředky předložil, ale tyto byly v rozporu s důkazními prostředky provedenými správcem daně (Smlouvy, čestná prohlášení, výsledky svědků).

Samotné předložení důkazních prostředků není možno považovat za unesení důkazního břemene, neboť až provedené důkazní řízení ze strany správce daně osvědčí, či neosvědčí důkazní prostředky jakožto důkazy. Za situace, kdy jsou jednotlivé důkazní prostředky ve vzájemném rozporu, a tento není odůvodněný, nelze žádný z nich osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu. Tím došlo k situaci, kdy předložené důkazní prostředky byly správcem daně označeny za nedostatečné a neprůkazné a jeho oprávněné pochybnosti tak nebyly vyvráceny, čímž ale důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt. Ten již ale svým povinností nedostál a požadované skutečnosti neprokázal.

V kontextu s rozpory v předkládaných důkazních prostředcích a zjištěními správce daně (podrobněji viz podkapitola výše: Stručný skutkový stav) lze oprávněně konstatovat, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti, když neprokázal údaje uvedené v daňovém přiznání. **První podmínka** pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek tak **byla splněna**.

Správce daně dále posuzoval, zda skutečně nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. K výše uvedenému je nutno odkázat na ust. § 1 odst. 2 DŘ, kde je uvedeno, že cílem správy daní je stanovení daně ve správné výši. Ovšem za situace, kdy správce daně má důvodné **pochybnosti o všech výdajích** (nákladech) daňově uplatněných daňovým subjektem, který tyto pochybnosti nerozptýlí, stanovení daně ve správné výši dokazováním již není možné.

Nelze totiž připustit, aby výdaje uplatněné daňovým subjektem, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správcem daně zcela ignorovány. Dle ust. § 5 odst. 1 ZDP je totiž základem daně částka, o kterou příjmy přesahují výdaje. Bylo tedy nutno zohlednit výdaje objektivně „nutné“ k vytvoření příjmů. Ale daňový subjekt deklarované výdaje neprokázal. Správci dani, s ohledem na rozsah zpochybnění, nezbylo, než stanovit daň za použití pomůcek.

S ohledem na výše uvedené má odvolací orgán za to, že **i druhá podmínka** pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek **byla splněna**.

Jakožto poslední předpoklad správce posuzoval, zda mohla být prostřednictvím pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě.

Jako pomůcku pro stanovení příjmů správce daně využil nezpochybněné údaje uvedené daňovým subjektem v jeho daňové evidenci a příjmy stanovil ve výši 10.000.000,- Kč (viz ust. § 98 odst. 3 písm. a) DŘ).

Skutečný rozsah výdajů byl v daňové kontrole předmětem pochybností, neboť z předložených dokladů a zjištění učiněných v rámci daňové kontroly, nebylo možno dostatečně spolehlivě stanovit druh a rozsah skutečně „nakoupených“ prací.

Nebylo tedy objektivně možno zajistit jako relevantní pomůcky údaje od srovnatelných subjektů. V dané věci nebylo možno využít ani poznatků správce daně, neboť v souvislosti s výdaji daňový subjekt nic neprokázal.

Správce daně tedy přistoupil k tomu, že jako výdaje uznal částku ve výši 60 % příjmů. Tato správní úvaha správce daně vycházela ze skutečnosti, že dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) ZDP mají poplatníci, kteří mají příjmy ze živnosti, možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši 60 %. Daňový subjekt podmínku provozování živnosti splňoval. Lze tedy konstatovat, že se jedná o určitou výši výdajů (či nákladů), kterou určuje (garantuje) zákon o daních z příjmů a je shodná pro určité skupiny poplatníků. Správce daně tedy zohlednil jako výdaje 60 % z příjmů ve výši 6.000.000,- Kč (10.000.000,- Kč x 60 %). Rozdíl mezi příjmy a výdaji stanovený správcem daně tedy činí 4.000.000,- Kč (10.000.000,- Kč – 6.000.000,- Kč).

Výhody pro daňový subjekt

V souladu s ust. § 98 odst. 2 DŘ se správce daně zabýval, zda existují skutečnosti ve prospěch daňového subjektu. Správce daně při výpočtu daně zohlednil slevu na dan dle ust. § 35ba odst. 1 ZDP ve výši 24.840,- Kč a částku zaplaceného pojistného dle ust. § 15 odst. 6 ZDP ve výši 6.000,- Kč. Jiné skutečnosti, ze kterých by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, správce daně nezjistil.

S ohledem na konstrukci pomůcek a zohlednění výhod pro daňový subjekt lze mít za to, že daň by takto **byla stanovena dostatečně spolehlivě** v souladu s ust. § 98 odst. 4 DŘ.

Seznámení daňového subjektu s pomůckami

Daňový subjekt byl s výše uvedenou správní úvahou pro stanovení daně podle pomůcek a konkrétní pomůckou seznámen v rámci výsledku kontrolního zjištění. O skutečnosti, že byla stanovena daň podle pomůcek svědčí i odkaz na. ust. § 98 DŘ ve výroku dodatečného platebního výměru.

4.3.3 Komentář

V poslední modelové situaci správce daně nezpochybnil příjmy, zato výdaje deklarované daňovým subjektem neuznal žádné, neboť daňový subjekt neprokázal jejich výši.

V daném případě správce daně vyloučil 90 % výdajů, zbylých 10 % výdajů byla režie daňového subjektu. Předmětných 90 % však bylo 100 % výdajů vztahujících se ke konkrétním nezpochybněným příjmům. Správce daně zkonstatoval, že na základě dokazování by evidentně nebylo dosaženo cíle správy daní, a tudíž stanoví daň podle pomůcek.

Při stanovení daně podle pomůcek správce daně zohlednil k příjmům nezbytně nutně vynaložené výdaje k jejich dosažení. Vzhledem k tomu, že správce daně znevěrohodnil veškeré důkazní prostředky a neměl k dispozici podrobnější informace o druhu a rozsahu daňovým subjektem prováděných prací, stanovil výdaje v „paušální“ výši 60 % z příjmů. Vycházel přitom z judikatury NSS i ÚS, ve které se uvádí, že stanovení procentem z příjmů je zákonem garantováno v ust. § 7 odst. 7 ZDP. Daňový subjekt byl oprávněn provozovat samostatně výdělečnou činnost na základě živnostenského oprávnění, a tudíž správce daně zvolil „paušál“ ve výši 60 % dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) ZDP.

4.4 Shrnutí

V předcházejících modelových příkladech byly uvedeny tři nejčastější situace, při kterých správce daně, za splnění všech tří zákonných podmínek, přechází z dokazování na pomůcky.

Ačkoli se jednalo o reálné příklady z praxe, byly pro účely této práce zjednodušeny. V praxi takto jednoznačných situací příliš neexistuje. Jak daňový subjekt, tak správce daně se musí při stanovení daně pomůckami vyrovnávat s celou řadou překážek. Počínaje nalezením skutečně srovnatelného subjektu v určitých specifických oborech v případě správce daně, přes pokusy daňového subjektu o vyvrácení představy správce daně o dostatečné spolehlivosti stanovené daně až po možná procesní pochybení obou stran - např. při nahlížení do spisu, doručování, náležitostech rozhodnutí, dodržení zákonných a správcovských lhůt atd.

V obecné rovině lze konstatovat, že neexistuje možnost sestavit univerzální metodiku aplikovatelnou na všechny případy, jak ostatně judikoval i rozšířený senát NSS. Vždy je nezbytné řešit konkrétní podmínky případu, a proto i výše uvedené situace a použité pomůcky se můžou od reálné praxe lišit, neboť každý případ je specifický.

Nicméně z uvedených příkladů plyne, že základní rozdíl mezi stanovením daně na základě dokazování a stanovením daně podle pomůcek tkví zejména v:

1) Míře spolehlivosti a přesnosti stanovené daně

Daň stanovená na základě pomůcek je vždy jen odhadem správce daně s jistou mírou pravděpodobnosti. Nelze na ni tudíž klást úplně stejné nároky na přesnost jako při stanovení daně dokazováním, která vychází z reálných příjmů a výdajů daňového subjektu.

2) Postavení daňového subjektu

Procesní práva daňového subjektu jsou v případě postupu stanovení daně podle pomůcek do určité míry omezená, neboť pomůcky si může správce daně opatřit i bez součinnosti s daňovým subjektem. Oprávněnost použití pomůcek se však posuzuje

k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně, daňový subjekt tak může do této doby předkládat důkazní prostředky.¹²⁷

Avšak dle usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 8 Afs 15/2007 je možná změna způsobu stanovení daně (tj. z pomůcek na dokazování a opačně) i v rámci odvolacího řízení.

3) Rozsahu obrany proti rozhodnutí o stanovení daně

Daňový subjekt může v zásadě uplatnit tyto druhy výhrad:

- může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně s tím, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo
- může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti
 - proti kvalitě použitých pomůcek a poukazovat na jejich nedostatečnou spolehlivost,
 - prokazovat hrubý rozpor mezi výší daně stanovené podle pomůcek a skutečným stavem.¹²⁸

A to z důvodu, že směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán v souladu s ust. § 114 odst. 4. DŘ **pouze** dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek.

Oproti tomu obecně odvolací orgán dle ust. § 114 odst. 2 a 3 DŘ přezkouvává odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však návrhy odvolatele není vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu. Vyjdou-li při přezkouvávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti daňovým subjektem neuplatněné, které mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Na závěr tohoto shrnutí je vhodné připomenout starou právní zásadu *Vigilantibus iura scripta sunt*, tedy *Právo přeje bdělým*, necht' každý si střeží svá práva, a to konkrétně

¹²⁷ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek NSS ČR, č. j. 2 Afs 111/2005. *nssoud.cz* [online].

¹²⁸ IMRÝŠKOVÁ, H. *Daňový řád*. Kurz. Pozlovice: GŘ, 16. 1. 2017.

v souvislosti s ust. § 92 DŘ. V předmětném ustanovení zákonodárce uvádí, že **důkazní břemeno nese v prokazování svých tvrzení primárně daňový subjekt.**

Je tedy dobré mít tuto zásadu na paměti a již např. při uskutečnění výdaje, který si chce daňový subjekt uplatnit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP jako daňově uznatelný, si opatřovat co nejvíce důkazních prostředků, které jej jako takový budou nepochybně prokazovat.

Daňová kontrola či jiný postup vedený za účelem odstranění pochybností může správce daně zahájit kdykoliv. **Mít v dispozici dostatek věrohodných důkazních prostředků je tak jedinou možností, jak se vyhnout nejistému výsledku při správce daně prováděném odhadování daně.**

Nepřesnost stanovené daně podle pomůcek však není jediným nepříznivým dopadem pro daňový subjekt, k dodatečně doměřované daně se váže také povinnost uhradit penále z doměřené částky dle ust. § 251 DŘ a úrok z prodlení dle ust. § 252 DŘ.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo sestavení návrhu metodického postupu správce daně při stanovení daně z příjmů podle pomůcek vyplývající z legislativní úpravy a judikatury.

Za tímto účelem byl v teoretické části práce stručně uveden právní rámec a seznámení s procesně právním předpisem – daňovým řádem. Dále pak byla věnována pozornost vysvětlení základních pojmů a zásad správy daní. Nakonec byla v první části popsána řízení a další postupy prováděné správcem daně, základní způsoby stanovení daně a možnosti obrany při stanovení daně podle pomůcek.

Nicméně jak trefně poznamenává NSS *„je málo právních odvětví, v nichž by platila nepřehlednější a méně logická pravidla, v nichž lze obtížněji hledat spravedlnost a řádné uplatnění ideje rovnosti než v právu daňovém. Více než ve většině jiných právních odvětví se zde prosazuje utilitární nazírání na právo, motivované především snahou získat daňové příjmy v potřebné výši, v kombinaci s vlivem zájmových skupin, prosazujících partikulární zájmy.“*¹²⁹

Druhá část práce byla věnována vymezení důležitosti judikatury a následně právnímu výkladu ust. § 98 DŘ – Pomůcky a sjednání daně provedeným NSS. Z provedené analýzy předmětné judikatury vyplynuly jednotlivé kroky, které byly ve třetí části práce chronologicky seřazeny do podoby návrhu metodického postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek.

Účelem sestavení postupu bylo sumarizovat výstupy předcházejících částí práce a seznámit tak čtenáře s tímto specifickým postupem správce daně. Pro praktickou názornost postupu správce daně byly na závěr namodelovány tři nejčastěji se vyskytující situace použití pomůcek a provedeno shrnutí základních rozdílů mezi stanovením daně dokazováním a podle pomůcek.

Z předmětné diplomové práce by čtenář tudíž měl porozumět základním pojmům správy daní. Uvědomit si, že právě na něm leží důkazní břemeno před správcem daně stran jeho daňových povinností a možných následků, pokud jej neunes. Mít představu

¹²⁹ NEJvyšší správní soud. Rozsudek NSS ČR, č. j. 7 Afs 54/2006-155. *nssoud.cz* [online].

o možnosti obrany proti takto stanovené dani a ekonomických důsledcích odhadování daňové povinnosti správcem daně oproti daňovým subjektem tvrzené.

Zákon pochopitelně vychází z předpokladu, že kdo má vše v pořádku nemusí se ničeho obávat, je ale jasné, že taková situace je spíše utopická. V případech např. obrovských objemů obchodních operací, složitých, často mezinárodních struktur či specifických (a často zákonem přímo neupravených) oborů činností a operací nutně k chybám dochází. A je tedy na místě se obávat?!

Práce se zabývala právě problematikou, kdy daňový subjekt důkazní břemeno neunes v takovém rozsahu, kdy správce daně skutečně při nejlepší vůli již není schopen stanovit daň běžným způsobem, tj. dokazováním a musí tak využít „pomocného“ způsobu stanovení daně. **Vytyčení mantinelů, práv a povinností správce daně a osob zúčastněných na správě daní při náhradním způsobu stanovení daně tak bylo smyslem této práce.**

Sporným a třecím místem se ukázalo zejména nalézání, kdy je ještě možno přes zpochybnění předložených evidencí a důkazních prostředků stanovit daň dokazováním a kdy již nikoliv. Dle autora práce je takovou hranice mezi oběma způsoby nemožné zobecnit do textu zákona. Stejně tak jako dostatečnou spolehlivost takto stanovené daně. Bude tak vždy velmi záležet na konkrétní situaci a na tom, jak bude správce daně schopen si opatřit „dostatečně spolehlivé pomůcky“ a na schopnostech daňového subjektu rozporovat jejich nepřiměřenost.

Je však zřejmé, že musí existovat náhradní způsob stanovení daně právě pro případy, kdy je daňový subjekt nekontaktní, nevede či pouze nepředloží účetnictví či jiné evidence nebo jsou správcem daně zjištěny závažné pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti a správnosti.

Není snad ani třeba uvádět důsledky, kdyby správce daně byl za těchto situací bezzubý a neměl žádné prostředky, jak v takových případech stanovit daň. Lze tedy konstatovat, že institut stanovení daně podle pomůcek má v daňové oblasti své místo,

Zajímavostí je, že v některých okolních zemích jsou pro rozšířené činnosti vytvářeny přehledy pomůcek, které jsou za určitých podmínek k určité dani a určitému

zdaňovacímu období použity. Dokonce jsou pak země, kde se taková pomůcka pro stanovení daně podle pomůcek zveřejňuje, což de facto umožňuje daňovému subjektu se rozhodnout, že nebude nic prokazovat a přijme daň stanovenou podle takto deklarovaných pomůcek. Pokud by tedy správce daně měl takovou „pomůcku k pomůckám“, nemusel by pak hledat vlastní cestu, jak za oba unést důkazní břemeno při stanovování daně ve správné výši. Kudy však povede další vývoj, se teprve ukáže.¹³⁰

Obdobu v prostředí České republiky však lze vidět ve stanovení daně paušální částkou dle ust. 7a ZDP, avšak s tím rozdílem, že pomůcky pro stanovení základu daně a daně si opatřuje sám daňový subjekt. Daň stanovená paušální částkou pak vychází z dohody mezi daňovým subjektem a správcem daně.¹³¹

¹³⁰ KOBÍK, J a A. KOHOUTKOVÁ. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*, str. 135.

¹³¹ DAŇOVÝ PORTÁL. Daň stanovena paušální částkou. *Danovy-portal.com* [online].

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BURDA, Z. *Stanovení daně podle pomůcek*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-807-3575-137.

DAŇOVÝ PORTÁL. Daň stanovena paušální částkou. *Danovy-portal.com* [online]. © 2017 [cit. 2017-05-09]. Dostupné z: <http://www.danovy-portal.com/aktuality/dan-stanovena-pausalni-castkou>

DĚRGEL, M. K prokazování původu majetku. *Dauc.cz* [online]. © 2017 [cit. 2017-04-09]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=217820>

HAJDUŠEK, T. Závaznost judikatury pro rozhodování správce daně. *Bulletin KDP ČR*. 2016, č. 2, str. 67-71. ISSN 1211-9946

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2015*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-695-2.

IMRÝŠKOVÁ, H. *Daňový řád*. Kurz. Pozlovice: GFŘ, 16. 1. 2017.

KOBÍK, J a A. KOHOUTKOVÁ. Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-128-6.

KOBÍK, J a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-807-2637-690.

KRATOCHVÍL, J. a A. ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-890-1.

MITÁČEK, L. *Osobní sdělení*, Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 31, Brno. 26. 4. 2017.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007-119. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-03-02]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0024_2Afs_0700119A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 11. 2016, sp. zn. 2 Afs 165/2016-26. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-06]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0165_2Afs_1600026_20161118073301_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 19. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 87/2015-35. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-06]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0087_4Afs_1500035_20160310141915_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 7. dubna, sp. zn. 1 Afs 62/2004. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-07]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0062_1Afs_0400068A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 11. srpna 2009, sp. zn. 1 Afs 63/2009. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-02]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0063_1Afs_0900102A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 25. července 2007, sp. zn. 2 Afs 1/2007. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-05]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0001_2Afs_0700065A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 2. února 2006, sp. zn. 2 Afs 111/2005. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-09]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0111_2Afs_0500074A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. července 2006, sp. zn. 2 Afs 132/2005. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-03]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0132_2Afs_0500071A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. prosince 2014, sp. zn. 2 Afs 140/2014-38. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-08]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0140_2Afs_1400038_20141223101228_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 28. června 2007, sp. zn. 2 Afs 184/2006. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-08]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0184_2Afs_0600123A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. července 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-01]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0207_2Afs_0500055A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 19. června 2008, sp. zn. 2 Afs 22/2008-62. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-02]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0022_2Afs_0800062A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. prosince 2006, sp. zn. 2 Afs 34/2006. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-02]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0034_2Afs_0600099A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. července 2015, sp. zn. 4 Afs 119/2015-33. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-07]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0119_4Afs_1500033_2015082614_0633_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 8. listopadu 2007, sp. zn. 5 Afs 172/2006. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-03]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0172_5Afs_0600115A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. června 2016, sp. zn. 5 Afs 27/2015-41. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0027_5Afs_1500041_2016062107_3424_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 19. února 2009, sp. zn. 5 Afs 46/2008-57. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0046_5Afs_0800057A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 28. července 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008-75. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-05]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0005_5Afs_0800075A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 4. července 2013, sp. zn. 7 Afs 12/2013-42. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-06]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0012_7Afs_130_20130805095151_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 28. prosince 2011, sp. zn. 7 Afs 35/2011-75. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-06]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0035_7Afs_110_20120130091917_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 23. srpna 2007, sp. zn. 7 Afs 45/2007. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-06]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0045_7Afs_0700251A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. října 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006-155. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-04]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0054_7Afs_0600155A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 14. února 2007, sp. zn. 7 Afs 84/2006. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-12]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0084_7Afs_0600092A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. února 2012, sp. zn. 7 Afs 85/2011-165. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-12]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0085_7Afs_110_20120323080336_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. ledna 2012, sp. zn. 7 Afs 87/2011-135. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-11]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0087_7Afs_110_20120217093334_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 28. května 2007, sp. zn. 8 Afs 106/2005. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-01]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0106_8Afs_0500077A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. července 2007, sp. zn. 8 Afs 128/2005. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-01]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0128_8Afs_0500126A_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. prosince 2014, sp. zn. 8 Afs 29/2014-77. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-10]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0029_8Afs_1400077_20141217121754_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. května 2011, sp. zn. 8 Afs 69/2010-103. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-16]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0069_8Afs_100_20110609080243_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 11. listopadu 2010, sp. zn. 1 Afs 84/2010-78. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-20]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0084_1Afs_100_20101122104425_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. listopadu 2007, sp. zn. 9 Afs 134/2007. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-18]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0009_1Afs_1200003_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. srpna 2012, sp. zn. 2 Afs 10/2012-29. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-08]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0010_2Afs_120_20120816110402_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 4. listopadu 2009, sp. zn. 9 Afs 71/2009-55. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-23]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0071_9Afs_0900_a1ee4177_a4c6_4aa5_8396_88fa04025663_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 4. listopadu 2009, sp. zn. 9 Afs 71/2009-55. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-22]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0071_9Afs_0900_a1ee4177_a4c6_4aa5_8396_88fa04025663_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. prosince 2011, sp. zn. 7 Afs 14/2010-104. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-06]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0014_7Afs_100_20120130103055_prevedeno.pdf

NEJvyšší SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. července 2007, sp. zn. 5 Afs 129/2006. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-09]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0129_5Afs_0600142A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 14. dubna 2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007-75. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-04]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0015_8Afs_0700075A_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. března 2015, sp. zn. 3 Afs 23/2014. *nssoud.cz* [online]. © 2003-2010 [cit. 2017-02-01]. Dostupné z:

http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0023_3Afs_1400038_20150306093728_prevedeno.pdf

PELC, V. a P. PELECH. Daně z příjmů s komentářem. Praha: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-943-4.

POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 807204348X.

ŠIROKÝ, J. a kolektiv. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.

ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu ze dne 18. dubna 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. *nalus.usoud.cz* [online]. © 2006 [cit. 201-01-02]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=2-664-04>

ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu ze dne 23. června 1995, sp. zn. II. ÚS 86/95. *nalus.usoud.cz* [online]. © 2006 [cit. 2017-01-02]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=2-86-95>

ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. *nalus.usoud.cz* [online]. © 2006 [cit. 2017-02-13]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=Pl-38-95>

ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu ze dne 25. června 2015, sp. zn. III. ÚS 1327/15. *nalus.usoud.cz* [online]. © 2006 [cit. 2017-01-24]. Dostupné z: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=3-1327-15_1

ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu ze dne 28. března 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05. *nalus.usoud.cz* [online]. © 2006 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-359-05>

ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. *nalus.usoud.cz* [online]. © 2006 [cit. 2017-01-26]. Dostupné z: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=1-118-09_1

ÚSTAVNÍ SOUD. Nález Ústavního soudu ze dne 9. prosince 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05. *nalus.usoud.cz* [online]. © 2006 [cit. 2017-02-03]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-48-05>

VANČUROVÁ, A. a L. LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZATLOUKAL, T. a L. KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-807-4003-660.

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

Seznam obrázků

Obrázek 1: Předmět úpravy daňového řádu.....	18
Obrázek 2: Správa daní.....	20
Obrázek 3: Postupy při správě daní	27
Obrázek 4: Způsoby stanovení daně	34
Obrázek 5: Sjednání daně	36
Obrázek 6: Podmínky přechodu na pomůcky	57

Seznam tabulek

Tabulka 1: Zásady správy daní	24
Tabulka 2: Stanovení tržeb podle pomůcek.....	71
Tabulka 3: Nezaúčtované faktury	73
Tabulka 4: Výpočet daňové povinnosti za kontrolované zdaňovací období	74

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

<i>apod.</i>	<i>a podobně</i>
<i>a. s.</i>	akciová společnost
<i>atd.</i>	a tak dále
<i>č.</i>	číslo
<i>DŘ</i>	daňový řád
<i>GFŘ</i>	Generální finanční ředitelství
<i>Kč</i>	koruna česká
<i>např.</i>	například
<i>NSS</i>	Nejvyšší správní soud
<i>r.</i>	rok
<i>str.</i>	strana
<i>tj.</i>	to je
<i>tzn.</i>	to znamená
<i>ust.</i>	ustanovení
<i>ZDP</i>	zákon o daních z příjmů

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Vzor protokolu o zahájení daňové kontroly	I
Příloha č. 2: Vzor zprávy o daňové kontrole	VI
Příloha č. 3: Vzor dodatečného platebního výměru.....	XV

Příloha č. 1: Vzor protokolu o zahájení daňové kontroly

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj

náměstí Svobody 98/4, 602 00 Brno

Územního pracoviště v Brně

adresa (*ulice a číslo popisné, PSČ*)

Č. j.: 100/17/0000-1111-222222

PROTOKOL

**o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,
ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), sepsaný podle § 60 až § 62 DŘ**

Místo jednání: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj,
Územní pracoviště v Brně**

Datum a čas zahájení: 3. 2. 2017 v 8:00 hodin

Daňový subjekt

Jan Novák

Fiktivní 123

666 66 Daňový Ráj

DIČ: CZ1234567891

Zástupce daňového subjektu

xxx

Úřední osoby

Ing. Josef Kontrolor – Oddělení kontrolní

Bc. Pavel Rada – Oddělení kontrolní

Předmět jednání:

Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu na daň z příjmů fyzických osob dle z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, (dále jen „ZDP“) za zdaňovací období roku 2015

Poskytnutá poučení v souladu s DŘ:

- Osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svoji totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ).
- O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol (§ 60 odst. 1 DŘ).
- Správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu; o této skutečnosti předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní (§ 60 odst. 2 DŘ).
- Protokol musí obsahovat zejména a) předmět jednání, b) místo jednání, c) časový údaj o začátku a skončení jednání, d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, f) vyličení průběhu jednání, g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, i) návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám (§ 60 odst. 3 DŘ).
- Rozhodnutí vyhlášené při jednání, kterým se vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo ke splnění povinností, se doručuje předáním stejnopisu protokolu; tento protokol nemusí obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem (§ 61 odst. 2 DŘ).
- Není-li protokol hlasitě diktován, je nutno jej před podepsáním hlasitě přečíst a zapsat v něm, že se tak stalo, a dále uvést, co bylo před podpisem protokolu opraveno nebo jinak změněno. Přeskrtnutá místa musí zůstat čitelná (§ 62 odst. 1 DŘ).
- Správce daně zaznamená všechna vyjádření k protokolované věci, návrhy a výhrady vznesené osobami zúčastněnými na protokolovaném jednání a své stanovisko k nim (§ 62 odst. 2 DŘ).
- Odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. (§ 62 odst. 4 DŘ).
- Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ).
- Pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje správu daní tím, že a) navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, b) neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo c) navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ).
- Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ).

- Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil (§ 87 odst. 1 DŘ).
- Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 DŘ).
- Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 DŘ).
- Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 DŘ).

Vyjádření poučených osob:

Podpisy poučených osob stvrzující vyjádření poučení

Průběh jednání:

Dne 3. 2. 2017 se na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Brně (dále též „správce daně“) po předchozí telefonické domluvě dostavil daňový subjekt k osobnímu jednání se správcem daně, a to ve věci zahájení daňové kontroly podle ust. § 87 odst. 1 daňového řádu.

Předmětem daňové kontroly je ověření správnosti daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015.

Rozsah daňové kontroly je komplexní kontrola daňových povinností založených na všech skutečnostech rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015

Místem provedení daňové kontroly jsou prostory Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Brně.

Shora uvedený správce daně tímto zahajuje u daňového subjektu podle ust. § 91 odst. 1 DŘ doměřovací řízení na výše uvedené dani a období.

V průběhu ústního jednání byl daňový subjekt v souvislosti s výše uvedenou daňovou kontrolou požádán o předložení daňové evidence v souladu s ust. § 7b ZDP a dále v souladu s ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu veškeré důkazní prostředky, které se vztahují ke kontrolovanému zdaňovacímu období a které prokazují tvrzení daňového subjektu.

Daňový subjekt uvedl, že požadované evidence, doklady a písemnosti doloží správci daně nejpozději dne 13. 2. 2017.

Správce daně dále žádá daňový subjekt o zodpovězení následujících dotazů:

SD: Uveďte prosím hlavní předmět podnikání za kontrolované zdaňovací období:

DS: Provozování taxislužby vozidly do 3,5 tuny

SD: V jaké lokalitě svoji činnost provozujete?

DS: Ve městě Brně.

SD: Předmětnou činnost vykonávat pouze sám, nebo máte i zaměstnance?

DS: Činnost vykonávám pouze sám, bez zaměstnanců.

SD: Jaký hmotný a nehmotný majetek jste používal ke své podnikatelské činnosti v kontrolovaném období?

DS: Mám auto, nemovitost (kancelář a garáž) a další strojní vybavení. Evidenční karty předložím.

Návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu:

Daňový subjekt nemá žádné návrhy ani připomínky.

Protokol byl v průběhu jednání hlasitě diktován.

Počet stran protokolu: 4

Správce daně v protokolu neprováděl žádné opravy a změny

Příloha č. 1: Vzor protokolu o zahájení daňové kontroly

Protokol byl podepsán všemi osobami, přítomnými při ukončení jednání, a jednání bylo ukončeno v 8:30 hodin.

Podpisy osob zúčastněných na jednání a úředních osob/úřední osoby

.....
daňový subjekt
(zástupce daňového subjektu)

.....
úřední osoby

Příloha č. 2: Vzor zprávy o daňové kontrole

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj

náměstí Svobody 98/4, 602 00 Brno

Územního pracoviště v Brně

adresa (*ulice a číslo popisné, PSČ*)

Č. j.: 200/17/0000-1111-222222

Z P R Á V A O D A Ň O V É K O N T R O L E

**podle ustanovení § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších
předpisů (dále jen „DŘ“)**

Kontrolovaný daňový subjekt:

Jan Novák

Fiktivní 123

666 66 Daňový Ráj

DIČ: CZ12345678910

Zástupce daňového subjektu

xxx

Daňovou kontrolu provedly úřední osoby:

Ing. Josef Kontrolor - Oddělení kontrolní

Bc. Pavel Rada - Oddělení kontrolní

Předmět a rozsah daňové kontroly:

***Daň z příjmů fyzických osob dle z. č. 586/1992 Sb., v platném znění (dále jen „ZDP“)**
za zdaňovací období roku 2015*

Daňová kontrola byla zahájena:

při ústním jednání, sepsaném do protokolu č. j. 100/17/0000-1111-222222
ze dne 3. 2. 2017

Výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů

Daňový subjekt v kontrolovaném zdaňovacím období na základě vydaného živnostenského vykonával silniční motorovou dopravu vozidly nepřesahující hmotnost 3,5 tuny (taxislužba).

Správce daně nekontroloval žádné doklady, neboť daňový subjekt žádné nepředložil.

Daňový subjekt však podal za předmětné zdaňovací období dne 1. 4. 2016 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ve kterém uvedl tyto údaje:

Dílčí základ daně z ust. § 7 ZDP dle **Přílohy č. 1 DAP:**

Řádek	Částka
101 Příjmy podle § 7	1 400 000 Kč
102 Výdaje související s příjmy	1 200 000 Kč
113 DZD (ztráta) z příjmů dle § 7	200 000 Kč

V protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 100/17/0000-1111-222222 ze dne 3. 2. 2017 daňový subjekt sdělil, že v předmětném zdaňovacím období vedl daňovou evidenci dle ust. § 7b ZDP. Dále daňový subjekt sdělil, že vykonával taxislužbu a nezaměstnával žádné zaměstnance. Na otázku správce daně, zda může tyto evidence včetně dokladů a písemností předložit, daňový subjekt uvedl, že evidence včetně dokladů doloží dne 13. 2. 2017. Vzhledem k tomu, že k uvedenému datu daňový subjekt žádné evidence ani doklady nedoložil, byla správcem daně zaslána dne 20. 2. 2017 výzva k doložení dokladů, ve které byl daňový subjekt vyzván k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně vykázané v daňovém přiznání **za kontrolované zdaňovací období předložením:**

1. Daňovou evidenci vedenou v souladu s ust. § 7b ZDP (tj. evidenci příjmů a výdajů, evidenci majetku a závazků)
2. Dokladů prokazujících příjmy a výdaje
3. Zápisu o zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků podle ust. § 7b odst. 4 ZDP k 31. 12. 2015
4. Cenové evidence vedené v souladu se z. č. 526/1990 Sb., o cenách, v platném znění
5. Evidence plateb přijímaných v hotovosti dle ust. § 97 odst. 1 daňového řádu
6. Ostatní písemnosti týkající se kontrolovaného zdaňovacího období (nájemní smlouvy, leasingové smlouvy, knihy jízd atp.)

Lhůta k předložení důkazních prostředků byla stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Daňový subjekt na uvedenou výzvu nereagoval a žádné evidence ani jiné doklady písemnosti nepředložil.

Dne 15. 3. 2017 se daňový subjekt dostavil na územní pracoviště a sdělil, že předmětné evidence, doklady a písemnosti týkající se daňové kontroly byly odcizeny z automobilu při přepravě (doloženo potvrzení od policie). Z těchto důvodů je pro daňový subjekt tato situace neřešitelná a souhlasí s tím, aby mu daň byla stanovena podle pomůcek.

Z ust. § 92 odst. 3 a 4 DŘ a § 86 odst. 3 písm. c) DŘ vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat údaje uvedené v daňovém přiznání a v průběhu daňové kontroly předkládat na požádání důkazní prostředky, které prokazují správnost přiznané daňové povinnosti a pravdivost jeho tvrzení.

V předmětném kontrolovaném zdaňovacím období daňový subjekt, dle údajů uvedených v daňovém přiznání, vedl daňovou evidenci dle ust. § 7b ZDP. Dle ust. § 7b odst. 1 ZDP daňová evidence slouží ke zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a o majetku a závazcích.

Správci daně nebyla daňová evidence daňovým subjektem předložena při zahájení daňové kontroly a ani po výzvě k doložení dokladů při daňové kontrole v souladu s ust. § 92 odst. 4 DŘ a § 86 odst. 3 písm. c) DŘ.

Za této situace, kdy daňový subjekt nepředložil žádné doklady ani písemnosti, správce daně nemohl ověřit, zda daňový subjekt do zdanitelných příjmů vykázaných v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období zahrnul všechny příjmy v souladu s ust. § 7 odst. 1 písm. b) ZDP a zda všechny vykázané výdaje byly výdaje dle ust. § 24 odst. 1 ZDP, tj. výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Daňový subjekt nevyužil svého práva dle ust. § 86 odst. 2 DŘ předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám k dispozici nemá. Daňový subjekt tak nesplnil svou povinnost vyplývající z ust. § 86 odst. 3 DŘ, tedy předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

Daňový subjekt **nepředložil ani nenavrl žádné důkazní prostředky**, které by v plném rozsahu absenci daňové evidence a ostatních dokladů nahrazovaly a nepochybným způsobem doložily stav majetku a závazků a zejména výši příjmů a výdajů, které byly v přiznání uvedeny a měly tak odpovídat údajům v daňové evidenci dle ust. § 7b ZDP.

Správce daně vzal do úvahy závažnost výše uvedených nedostatků a po celkovém zhodnocení skutečností dospěl k závěru, že nepředložením daňové evidence dle ust. § 7b ZDP dosahuje absence důkazních prostředků takové intenzity, že **nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním ve smyslu ust. § 92 DŘ.**

Správce daně je proto **oprávněn na základě ust. § 98 odst. 1 DŘ stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek**, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Daňový subjekt byl na tuto skutečnost, tj. v případě nesplnění požadovaných skutečností na možnost doměření daně podle pomůcek v souladu s ust. § 98 odst. 1 DŘ upozorněn v rámci výzvy k doložení dokladů.

Z ust. § 98 odst. 1 DŘ vyplývá, že správce daně může stanovit daň za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou kumulativně splněny **tři předpoklady**. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou aplikace citovaného ustanovení je, že v důsledku této skutečnosti není možno daň stanovit na základě dokazování. Třetím předpokladem pro stanovení daně za použití pomůcek (vyplývajícím z ust. § 98 odst. 4 DŘ) je to, že daň je možno prostřednictvím pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě.

Správce daně se nejprve zabýval skutečností, zda byl v daném případě splněním první předpoklad pro použití pomůcek, tedy zda daňový subjekt v daňovém řízení skutečně při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností.

V kontrolovaném zdaňovacím období roku 2015 vedl daňový subjekt, jak z podaných daňových přiznání a jeho vyjádření při zahájení daňové kontroly, za předmětné zdaňovací období daňovou evidenci.

Tím, že daňový subjekt výše uvedenou evidenci ani žádné jiné důkazní prostředky nepředložil, správce daně tak nebyl schopen ověřit, zda byl stanoven základ ve správné výši.

Daňový subjekt byl vyzván k doložení dokladů, které by prokázaly skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně vykázané v daňovém přiznání. Na tuto výzvu k prokázání skutečností v rámci prováděné daňové kontroly nebyl správci daně předložen daňovým subjektem žádný důkazní prostředek, který by mohl správce daně využít v rámci dokazování a osvědčit jej jako důkaz.

Správce daně konstatuje, že daňový subjekt nesplnil svoji zákonnou povinností plynoucí z ust. § 7b ZDP, když věrohodným způsobem neprokázal údaje o příjmech a o stavu majetku a nepředložil žádné důkazní prostředky, které by v plném rozsahu nahradily daňovou evidenci.

Správce daně v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu v předmětném případě respektoval také princip proporcionality, tzn. že rovněž se zabýval tím, zda nesplnění povinností daňového subjektu bylo zásadním nedostatkem či pouze okrajovým porušením jeho povinností, a to z pohledu celkové výše daňové povinností. V daném případě správce daně shledal, že **porušení povinností ze strany daňového subjektu bylo naprosto zásadní** ve vztahu k jeho dani z příjmů fyzických osob za kontrolované zdaňovací období.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti má správce daně za to, že **první podmínka** vymezená v ust. § 98 odst. 1 DŘ, tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu byla v daném případě **splněna**.

Správce daně se následně zabýval otázkou, zda byl splněn i **druhý předpoklad** vymezený v ust. § 98 odst. 1 DŘ, tedy zda nesplnění výše uvedené zákonné povinnosti daňovým subjektem mělo za následek, že v dané věci nelze daň stanovit na základě dokazování.

Vzhledem k tomu, že správce daně nemohl ověřit, zda všechny tržby byly zahrnuty do celkových zdanitelných příjmů a výdaje zahrnuté do daňového přiznání byly skutečně výdaji souvisejícími se zdanitelnými příjmy. Není tak možné ověřit ani správnost výše vykázané daňové povinnosti.

Jak již bylo uvedeno výše, takové porušení zákonné povinnosti **dosahuje intenzity**, která **znemožňuje stanovit daň na základě dokazování**. Byla tak **splněna i druhá podmínka** pro stanovení daně podle pomůcek.

Přistoupí-li správce daně ke stanovení daně podle pomůcek, je povinen rovněž zkoumat splnění předpokladu, zda lze daň za použití pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě (viz ust. § 98 odst. 4 DŘ).

Dle ust. § 98 odst. 2 DŘ jsou pomůckami zejména:

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

K objektivnímu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek v daném případě byly správcem daně vybrány tři srovnatelné daňové subjekty, a to na základě těchto skutečností:

- Podnikání ve stejných oborech činnosti – silniční motorová doprava vozidly nepřesahující hmotnost 3,5 tuny (taxislužba), žádná jiná činnost není provozována
- Provozování činnosti ve zdaňovacím období roku 2015 za obdobných podmínek jako u daňového subjektu – činnost provozována v obdobné lokalitě, tudíž i srovnatelnost tržních příležitostí pro potenciální subjekty podnikající v podobné činnosti
- Vedení daňové evidence dle ust. § 7b ZDP
- Plátcí daně z přidané hodnoty se čtvrtletním zdaňovacím obdobím
- Podnikatelskou činnost vykonávaly samostatně bez zaměstnanců

Postup správce daně při konstrukci pomůcek

Srovnatelné daňové subjekty ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 vykázaly v ust. § 7 – příjmy z podnikání, tyto údaje:

	Srovnatelný daňový subjekt - "A"	Srovnatelný daňový subjekt - "B"	Srovnatelný daňový subjekt - "C"
Příjmy podle § 7	3 900 000 Kč	1 600 000 Kč	2 000 000 Kč
Výdaje související s příjmy	3 400 000 Kč	1 300 000 Kč	1 550 000 Kč
Dílčí základ daně	500 000 Kč	300 000 Kč	450 000 Kč

Vzhledem ke zjištěným skutečnostem, kdy podnikání kontrolovaného daňového subjektu a srovnatelných daňových subjektů vybraných pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek bylo obdobné – viz kritéria uvedené výše lze konstatovat, že základ daně a daň **lze dostatečně spolehlivě stanovit** podle pomůcek, které si správce daně opatřil – byl tak **naplněn i třetí předpoklad**. Správce daně proto nepřistoupil ke sjednání daně dle ust. § 98 odst. 4 DŘ.

Daňový subjekt během daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za kontrolované zdaňovací období nepředložil daňovou evidenci, doklady, písemnosti ani jiné důkazní prostředky, a tím neprokázal svá tvrzení uvedená v podaném daňovém přiznání. Z tohoto důvodu správce daně stanovil daňovou povinnost za použití údajů uvedených v daňových přiznáních srovnatelných daňových subjektů.

Výše uvedené základy daně srovnatelných daňových subjektů označených „A“, „B“ a „C“ použil správce daně pro stanovení daňové povinnosti kontrolovaného subjektu tak, že z těchto údajů vyčíslil průměrnou hodnotu:

Dílčí základ daně srovnatelného daňového subjektu „A“	500.000,- Kč
Dílčí základ daně srovnatelného daňového subjektu „B“	300.000,- Kč
Dílčí základ daně srovnatelného daňového subjektu „C“	450.000,- Kč
Suma	1.250.000,- Kč

Průměrná hodnota dílčího základu daně srovnatelných subjektů 416.667,- Kč

Na základě výše uvedeného stanovil správce dílčí základ daně dle ust. § 7 ZDP podle pomůcek ve výši **416.667,- Kč**.

Správce daně v souladu s ust. § 98 odst. 2 DŘ přihlédne při stanovení daně podle pomůcek také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

Při výpočtu daně bylo správcem daně zohledněno:

- Částka daně podle ust. § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP ve výši 24.840,- Kč
- Daňové zvýhodnění na vyživované dítě podle ust. § 35c ZDP v celkové výši 13.404,- Kč
- Částka podle ust. § 15 odst. 3 a 4 ZDP ve výši 50.000,- Kč

Správce daně nezjistil žádné jiné výhody pro daňový subjekt, které by mohl při stanovení daně dále zohlednit.

Stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2015

Řádek daňového přiznání DPFO	Daňový subjekt	Správce daně	Rozdíl
36 DZD podle § 6	0 Kč	0 Kč	0 Kč
37 DZD podle § 7	200 000 Kč	416 667 Kč	216 667 Kč
38 DZD podle § 8	0 Kč	0 Kč	0 Kč
39 DZD podle § 9	0 Kč	0 Kč	0 Kč
54 úhrn nezdanitelných částí ZD	50 000 Kč	50 000 Kč	0 Kč
55 základ daně snížený o ř. 54	150 000 Kč	366 667 Kč	216 667 Kč
56 základ daně (zaokr. na celá sta Kč dolů)	150 000 Kč	366 600 Kč	216 600 Kč
57 daň podle § 16	22 500 Kč	54 990 Kč	32 490 Kč
64 částka podle § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840 Kč	24 840 Kč	0 Kč
71 daň po uplatnění slev	0 Kč	30 150 Kč	30 150 Kč
72 daňové zvýhodnění na vyživované dítě	13 404 Kč	13 404 Kč	0 Kč
73 sleva na dani	0 Kč	13 404 Kč	13 404 Kč
74 daň po uplatnění slev	0 Kč	16 746 Kč	16 746 Kč
75 daňový bonus	13 404 Kč	0 Kč	-13 404 Kč
76 úhrn měsíčních vyplacených bonusů	0 Kč	0 Kč	0 Kč
77 rozdíl na daňovém bonusu	13 404 Kč	0 Kč	-13 404 Kč
91 zbývá doplatit	-13 404 Kč	16 746 Kč	30 150 Kč

Správce daně stanovil za zdaňovací období roku 2015 daň podle pomůcek ve výši **16.746,- Kč**.

Dle ust. § 88 odst. 2 DŘ správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření. Daňový subjekt byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění v rámci protokolu ze dne 21. 5. 2017. Dále v souladu s ust. 88 odst. 3 DŘ může daňový subjekt požádat o přiměřenou lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, přičemž nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

Na žádost daňového subjektu byla stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění do 10. 6. 2017.

Daňový subjekt se však ve stanovené lhůtě k výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil a nenavrhнул jeho doplnění. Daňový subjekt se dne 15. 6. 2017 dostavil na územní pracoviště správce daně a byla s ním projednána předmětná zpráva o daňové kontrole.

Závěr:

Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole (§ 147 odst. 4 DŘ).

Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 DŘ).

Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 DŘ).

.....
daňový subjekt
(zástupce daňového subjektu)

.....
úřední osoby

Rozdělovník:

1 x daňový subjekt

1 x správce daně

Príloha č. 3: Vzor dodatečného platebného výměru

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj

náměstí Svobody 98/4, 602 00 Brno

Územního pracoviště v Brně

adresa (*ulice a číslo popisné, PSČ*)

č. j.: 300/17/0000-1111-222222

Vyřizuje: Karel Vyměřený, Oddělení vyměřovací
Telefon: 123 456 789
E-mail: Karel.Vymereny@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: as1df2g

Jan Novák

Fiktivní 123

666 66 Daňový Ráj

DIČ: CZ12345678910

DODATEČNÝ PLATEBNÍ VÝMĚR
na daň z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období (kalendářní rok): 2015

Shora uvedený správce daně podle zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle ust. § 147, § 143 a § 98 zákona č. 80/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), shora uvedenému daňovému subjektu na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 200/17/0000-1111-222222 ze dne 15. 6. 2017.

doměřuje daň ve výši:	16.746,00 Kč
doměřuje daňová ztráta ve výši:	0,00 Kč
doměřuje daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši:	- 13.404,00 Kč
Současně vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně	
podle § 251 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu	6.030,00 Kč
podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu	0,00 Kč

Výpočet doměřené daně z příjmů fyzických osob:

1. Poslední známá daň	0,00 Kč
2. Poslední známá daňová ztráta	0,00 Kč
3. Původně vyměřený daňový bonus	13.404,00 Kč
4. Nově stanovený základ daně podle ust. § 5 zákona o daních z příjmů	416.667,00 Kč
5. Úhrn nezdanitelných částí základu daně podle ust. § 15 zákona o daních z příjmů	50.000,00 Kč
6. Položky odčitatelné od základu daně podle ust. § 34 zákona o daních z příjmů	0,00 Kč
7. Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (zaokrouhlený na celé stokoruny dolů)	366.600,00 Kč
8. Daň podle ust. § 16 zákona o daních z příjmů	54.990,00 Kč
9. Zápočet daně zaplacené v zahraničí podle ust. § 38f zákona o daních z příjmů	0,00 Kč
10. Úhrn slev na dani podle ust. § 35 a § 35ba zákona o daních z příjmů	24.840,00 Kč
11. Daň po uplatnění slev podle ust. § 35 a § 35ba zákona o daních z příjmů	30.150,00 Kč
12. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě podle ust. § 35c zákona o daních z příjmů	13.404,00 Kč
13. Sleva na dani podle ust. § 35c zákona o daních z příjmů	13.404,00 Kč
14. Daň po uplatnění zápočtu a slevy podle ust. § 35, 35ba a 35c zákona o daních z příjmů	16.746,00 Kč
15. Doměřená daň	16.746,00 Kč
16. Daňová ztráta	0,00 Kč
17. Doměřená daňová ztráta	0,00 Kč
18. Daňový bonus podle ust. § 35c zákona o daních z příjmů	0,00 Kč
19. Doměřený daňový bonus podle ust. § 35c zákona o daních z příjmů	13.404,00 Kč

Podle ust. § 143 daňového řádu doměřenou daň a podle ust. § 251 odst. 1
daňového řádu penále z částky doměřené daně

v úhrnné výši 36.180,00 Kč
slovy *tricetšesttisícstoosmdesát korun českých*

je daňový subjekt povinen uhradit v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozhodnutí na účet správce daně

číslo: 721–77628621/0710,

IBAN: CZ30 0710 0007 2100 7762 8621,

konstantní symbol: 1148 - převodní příkaz, 1149 - poštovní poukázka,

variabilní symbol: 123456789,

pokud nebude hrazeno jiným způsobem podle ust. § 163 daňového řádu.

Odůvodnění:

Za odůvodnění se podle ust. § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole č. j. 200/17/0000-1111-222222 ze dne 15. 6. 2017.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě do 30 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání je nepřipustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvolání napadeno. Podané odvolání nemá odkladný účinek (ust. § 109 daňového řádu).

Upozornění:

Současně Vás upozorňujeme, že doměřená daň může vést ke změně záloh podle ust. § 38a ZDP.

Úhradu skutečné výše daně mohou ovlivnit zaplacené (sražené) zálohy, zaplacená (sražená) daň a vyplacený (tvrzený) daňový bonus.

Náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na běh úroku z prodlení (§ 252 odst. 2 daňového řádu).

.....
ředitel odboru